

☐2012 年度 専門職学位論文

☒2012 年度 テーマ研究論文

上記いずれか該当する論文にチェックしてください。

主査	青山慶二
副査	互井卓郎
副査	小林啓孝

論文 題目	主題	確定決算主義の あり方について
	副題	

研究科	大学院会計研究科
専攻	会計専攻

学籍番号	48110055
氏名	笹尾将希

概要書

1. 本稿の目的

現在、企業活動が国際化する中で、会計基準の国際的統合が進められており、国際財務報告基準(IFRS:International Financial Standards)を中心に、統一あるいは、収斂させようとする動きが広がっている。このような状況で、日本においても、国際会計基準の導入について議論が行われ、国際会計基準に対するコンバージェンスが進められている。

法人税法と関係する問題として、個別財務諸表を作成する際に用いられる会計基準に関して、IFRS へのコンバージェンスが進められた場合、企業会計と法人税法との乖離が現状よりも拡大する可能性があることがあり、税法が従来から用いていた確定決算主義のあり方が問われることになってきている。確定決算主義に関する議論としては、企業会計と課税所得との関連性を完全に分断するものから、損金経理用件の緩和を求めるものまで幅がある。確定決算主義の意義を明らかにするとともに、米国やドイツにおける企業会計と法人税法との関係について検討を行い、確定決算主義のあり方について、考察することが本稿の目的である。

2. 各章の内容について

第 1 章

第 1 章では、確定決算主義の意義と沿革を明らかにするとともに、採用論拠について検討を行う。確定決算主義は、①商法上の確定決算に基づき課税所得を計算し、申告すること。②課税所得計算において、決算上、費用又は損失として経理されていること(損金経理)等を要件とすること。③別段の定めがなければ、一般に公正妥当な会計処理の基準に従って計算する。という 3 要素から構成されており、確定計算の採用論拠としては、二重の手間を避けることが出来るという便宜性、課税の安定性、申告の正当性の確保があることを明らかにしている。また、確定決算主義に関する批判として、従来から、逆基準性と、企業会計と税法との乖離が進むことともなう批判がなされていたことから、それらの批判に対する検討を行う。

第 2 章

第 2 章では、会計基準の国際的調和化に対する日本の対応について確認するとともに、コンバージェンスのために制定や改正された会計基準と、それに伴う法人税法の対処について検討

を行う。会計基準の改正に対しては、税制改正により調和が図られた項目と、対応がなされなかったものがある。リース取引に対する基準や、資産除去債務に関する基準等を取り上げ、それぞれ対応について確認する。

第 3 章

第 3 章では、米国および、ドイツ、共通統合法人税課税ベース(CCCTB:Common Consolidated Corporate Tax Base)における企業会計と税法との関係性について検討を行う。

米国においては、分離主義をとっており、帳簿と税の申告書の一致を求める規定は非常に限られ、企業会計と税法との差異は大きく、結びつきは非常に弱い物となっている。そのような状況で、エンロンの事件のように、企業会計と税法との乖離が大きいことに伴う問題が起き、税情報の開示による対応が行われたことから、その内容について検討を行う。

ドイツでは、「商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する基準性の原則」(Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für Steuerbilanz)に基づき、課税所得の計算は、原則として、商法上の利益計算を基礎として計算される関係にある。また、1990 年には逆基準性に関する条項が導入されている。これは、「税務所得計算における税法上の選択権は商法上の年度貸借対照表と一致して行使しなければならない」というもので、税法の規定により優遇措置の選択権を利用する場合、税法の規定に従うことを商法上従うことを求めるものである。しかし、商法が IFRS の考え方を取り入れる改正を行う中で、税法の逆基準性に関する条項が削除されることになった。このように、ドイツにおいては、企業会計と税法との関係に変化が生じていることから、現在の状況について分析する。

第 4 章

第 4 章では、第 1 章から第 3 章までの議論を踏まえた上で、確定決算主義のあり方についての検討を行う。確定決算主義に関しては、便宜性や、課税の安定性といった効果があることを考えると維持されるべきである。

ただし、現状のままの制度を維持するか、完全に廃止するかは完全な 2 択で考えることは適切ではない。ドイツにおいて、商法において IFRS の考え方を導入したことに伴い、逆基準性に関する規定を廃止している。企業会計と税法との関係の深い項目について、個別基準についても国際会計基準の考え方が導入された場合、影響が大きいことから、確定決算主義についても対応が必要になる可能性がある。

その際、議論となるのは、損金経理要件であると考えられるため、損金経理要件について検

討を行う。検討を行う際には、平成 23 年 12 月に行われた、当初申告要件の緩和の考え方が参考になると思われる。損金経理要件は、会計上の利益を増加させ、税法上の利益を縮小させるという企業の恣意的な利益計算を抑制する目的で設けられており、損金経理要件が存在する事で、課税所得の真実性や、確実性の保証につながる規定である。そのため、損金経理要件は廃止することは適切ではなく、損金経理を課さないとする場合は、課税の公平性の観点から問題がないと考えられる項目に限るべきであるとする。

目次

はじめに.....	p1
第1章 確定決算主義についての検討.....	p6
第1節 確定決算主義の意義.....	p6
1項 法人税法 74 条 1 項.....	p6
2項 損金経理.....	p7
1. 損金経理要件の意義.....	p8
2. 損金経理要件の具体例.....	p9
3項 公正処理基準.....	p11
4項 小括.....	p13
第2節 確定決算主義の位置づけについて.....	p14
1項 法人所得の意義と計算.....	p14
1. 所得概念と益金と損金.....	p14
2 資本等取引.....	p16
3. 別段の定め.....	p16
4. 課税所得の算定と企業会計との関係.....	p18
2項 確定決算主義の沿革.....	p18
1. 明治 32 年の所得税法の改正.....	p18
2. 法人税法の制定と、申告納税制度の採用.....	p19
3. 昭和 40 年以降の改正.....	p20
3項 確定決算主義の採用論拠.....	p23
第3節 確定決算主義に関する批判について.....	p24
1項 逆基準性に関する批判.....	p24
2項 企業会計と、税法との乖離に伴う批判.....	p26
第2章 企業会計のコンバージェンスと法人税法の改正.....	p30
第1節 国際会計基準に対する日本の対応.....	p30
1項 会計基準の国際化に関する動向.....	p30
2項 国際会計基準に対する日本の対応.....	p31
3項 中小企業の会計に関する動向.....	p34
第2節 コンバージェンスによる企業会計の改正と法人税法の対応.....	p36
1項 工事契約.....	p37
2項 棚卸資産.....	p38
3項 リース取引.....	p39
4項 過年度遡及修正.....	p40
5項 資産除去債務.....	p42
6項 固定資産の減損.....	p43

第3節 国際会計基準への会計基準と法人税法の対応.....	p46
第3章 米国及びドイツ、CCCTBにおける企業会計と税法との関係.....	p49
第1節 米国における企業会計と税法との関係.....	p49
1項 帳簿一致の要件について.....	p49
1. 内国歳入法第446条の意義.....	p50
2. 後入先出法に関する一致要件.....	p51
3. 値洗法適用における実質的な帳簿一致要件について.....	p53
4. 小括.....	p54
2項 企業会計と法人税法の差異に関する議論について.....	p55
1. エンロン以前の対応.....	p55
2. エンロンの事件後の税情報の開示に関する議論について.....	p57
(1) Schedule M-1による開示.....	p58
(2) Schedule M-3の導入.....	p60
3項 まとめ.....	p62
第2節 ドイツにおける企業会計と税法の関係.....	p63
1項 商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する基準性原則の意義.....	p63
1. 基準性の原則の意義.....	p63
2. 基準性の原則の沿革.....	p64
(1) 基準性の原則の導入.....	p64
(2) 基準性の原則に関して過去に行われた議論.....	p64
2項 ドイツの会計基準のIFRSへの対応.....	p66
1. 1998年の資本調達容易化法(KapAEG).....	p67
2. 2004年の会計関連法性近代化法(BilReG)について.....	p68
3. 2009年の会計法現代化法(BilMoG)について.....	p69
(1) BilMoG成立までの経緯.....	p69
(2) BilMoGの意義.....	p70
(3) BilMoGにより改正された規定.....	p71
4. BilMoGによる企業会計と税法の関係の変化.....	p72
3項 ドイツにおける企業会計と税法の関係について.....	p74
第3節 CCCTBにおける税法と企業会計の関係.....	p75
第4章 確定決算主義のあり方.....	p78
おわりに.....	p82
参考文献.....	p84

はじめに

昭和 40 年に、法人税法の全文が改正され、法人税法第 74 条に、「内国法人(清算中の内国法人である普通法人および清算中の協同組合等を除く)は、各事業年度終了の日の翌日から 2 月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき、次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない」と規定されるとともに、損金経理要件に関する規定が明文化された。その後、昭和 42 年には、法人税法 22 条 4 項の公正処理基準が制定されている。かつては、企業会計と、法人税法の関係においては、両者の関係の調整に関する意見書等が発表されており、両者の間の差異を小さくするための調整が図られていた。従来は、商法会計と、証券取引法会計、法人税法の間で、密接な関係を持っていたといわれる。

確定決算主義の内容としては、①商法上の確定決算に基づき課税所得を計算し、申告すること。②課税所得計算において、決算上、費用又は損失として経理されていること(損金経理)等を要件とすること。③別段の定めがなければ「一般に公正妥当な会計処理の基準に従って計算する」ことを挙げている。確定計算の採用論拠としては、二重の手間を避けることが出来るという便宜性、課税の安定性、申告の正当性の確保がある。

確定決算主義に関しては、従来から、企業会計の立場から、逆基準性に関する問題があるということで批判がなされていた。損金経理要件が課されることにより、企業会計は、税法の影響を強く受けることになってしまっているとされ、税法の確定決算への介入問題は、確定決算上の会計処理を行う際に、会計の自主的な処理の選択を妨げるということから批判が行われる。

例えば、減価償却については、税法上損金経理を要件として、その償却費として損金経理をした金額のうち償却限度額に達するまでの金額が損金に算入される。そのため、税務上の限度額が事実上基準となってしまう、本来計上されるべき額よりも、多い又は少ない金額が、企業会計上、計上されることになってしまうといった問題がある¹。

しかし、法人税法が損金算入限度額一杯の償却を奨励しているわけではなく、また、各企業が実態に見合った償却をすることを妨げているわけではないので、基本的には法人の判断の自主性の問題であるといわれる²。そのため、逆基準性を理由に損金経理要件を緩和することは適切ではないと考えられる。

また、確定決算主義に関する問題としては、税法と企業会計との間で乖離が進んでいること

¹吉牟田勲「確定決算主義—最近の批判的論文を中心に—」『日税研論集』28号 1994年 11号

²坂本雅士「IFRS 導入と税務法制—確定決算主義の観点から」『税務弘報』58巻 13号 2010年 11月

がある。現在、課税所得を求めるための益金と損金の計算に関しては、租税政策上等の目的から多数の別段の定めが規定され、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が大幅に修正を受けている³。その上、平成 8 年の税制調査会の法人課税小委員会報告では、課税ベースを拡大し、税率を引き下げるという方針をとり、企業会計と税法との関係を見直すべきであるとされた。その後の税制改正においては、調和を目的とした改正も行われているものの、引当金の廃止や縮小等の改正が行われた他、企業会計では、税効果会計が導入されるなど、企業会計と法人税法との結びつきは従来よりも弱くなっていると言われる⁴。

しかし、法人税法 22 条 4 項の収益の額と費用の額について、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うとする規定があることで、税法は、企業会計と異なった計算を行わなければならない場合について、益金算入、益金不算入、損金算入、損金不算入といった形で、最小限の所得計算規定を規定すれば良いという利点がある。企業会計との関連と断ち、税法独自の完結した規定となった場合、企業会計と同じ内容のものまで規定する必要があることから、公正処理基準があることで、法人税法の所得計算規定は少量で済んでいるといわれる⁵。そのため、現状で乖離が進み、企業会計と税法に関して、異なる取り扱いを行う場面が増加しても、確定決算主義を採用する意味はあると考えられる。

一方で、国際会計基準へのコンバージェンスが進む中で、確定決算主義がどうあるべきかが問題になっている。現在、資本市場において使用される会計基準について、国際財務報告基準(IFRS:International Financial Standards)を中心に収斂又は、統一しようとする動きが広がっている。日本においても、企業会計基準委員会(ASBJ:Accounting Standards Board of Japan)は、国際会計基準審議会(IASB:International Accounting Standards Board)とともに東京合意を発表し、会計基準のコンバージェンスに関する日程を明らかにし、対応を行った。

コンバージェンスに対する問題点としては、個別財務諸表を作成する際の会計基準に関して IFRS とのコンバージェンスが進行した場合、企業会計と法人税法との差異がより拡大することが予想されることがある⁶。また、損金経理要件により、企業の税務メリットを放棄せざるを得ないことや、逆基準性に関する問題がある。このような問題に伴い、確定決算主義のあり方が問われている。確定決算主義に関する議論の中で述べられている内容としては、企業会計と課税所得との連続性を完全に分断するレベルから、損金経理要件の緩和というレベルまで幅

³金子宏『租税法(第 16 版)』弘文堂 2011 年 4 月 283 項

⁴弥永真生「確定決算主義—税務と会計の乖離と接近」『税理』2007 年 7 月 118 項

⁵吉牟田勲「確定決算主義—最近の批判的論文を中心に—」『日税研論集』28 号 1994 年 11 号

⁶板橋雄大「IFRS へのコンバージェンスが税務会計に及ぼす制度的影響:フランスの先行導入事例の検討を中心に」『税経通信』67 巻 15 号 2012 年 12 月 172 項

がある⁷。

この問題について考える中で、各国の企業会計と税法との関係を見ていくことは意味があると考えられるため、米国、ドイツ、及び共通統合法人税課税ベース(CCCTB: Common Consolidated Corporate Tax Base)についての分析を行う。

各国の税制を見てみると、企業会計と税制の結びつきはそれぞれの国により異なっている。米国は、企業利益と課税所得計算を分離して行う分離型で、法人税申告書上においてすべての収益及び費用等を記載し、課税所得計算を行うこととしている⁸。ただし、企業会計と税法との結びつきが存在しないわけではない。内国歳入法(IRC: International Revenue Code)を見てみると、課税所得は、納税者が継続的に帳簿を付けて利益を算定するために用いられている会計方法によって計算されなければならない(IRC § 446(a))とする規定がある。

米国では、エンロンの事件で、エンロンが粉飾を行っていたとはいえ、多額の利益を計上していたのにもかかわらず、連邦法人税を納めていなかったのではないかという疑念が生じたことから、企業会計と法人税法の差異に関する議論が行われた⁹。その中では、タックスシェルの乱用に対応するため、差異の縮小を図るべきという意見や、企業に対し、税情報に関する情報の開示を求めるべきであるという主張がなされている¹⁰。最終的に法人税申告書の導入を行うことにより収束したものの、分離型をとっているアメリカでも、企業会計と法人税法の関係は関心が持たれるテーマであると考えられる。

ドイツに関しては、「商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する基準性の原則」(Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für Steuerbilanz)に基づき、課税所得の計算は、原則として、商法上の利益計算を基礎として計算される関係にある。また、1990年には逆基準性に関する条項が導入されている。これは、「税務所得計算における税法上の選択権は商法上の年度貸借対照表と一致して行使しなければならない」というもので、これは、税法の規定により優遇措置の選択権を利用する場合、税法の規定に従うことを商法上求めるものである。

その後、ドイツでは2009年5月に会計法現代化法(BilMoG: Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz)が公布された。BilMoGに関しては、「IFRSの全面的な受け入れについては、資本市場志向の企業に限定したうえで、非資本市場志向の企業については、部分的な受け入れにとど

⁷日本公認会計士協会「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」2010年6月2項

⁸矢内一好『米国税務会計史—確定決算主義再検討の視点から—』中央大学出版部 2011年5月

⁹永田守男「エンロン事件後の法人税をめぐる諸問題」『會計』172巻2号 2007年8月

¹⁰ Ghristopher H.hanna, "Business Purpose, economic Substance, and Corporate Tax Shelters : Taking a Lesson from History", Southern Methodist University Law Review, Vol.54 2003

めて、IFRS 同等性のドイツ基準の改定を図るという路線を打ち出していた。」¹¹といわれる。BilMoG により、ドイツの伝統的な会計を特徴づけていた、逆基準性等を廃止するとともに、慣行的に行われていた会計処理が大幅に整理され、IFRS にかなり近い会計処理が導入された¹²。そのような状況で、所得税法(Einkommensteuergesetz, EStG)第 5 条 1 項が改正され、逆基準性の原則が削除されることになった。

逆基準性の原則は廃止されたものの、所得税法第 5 条第 1 項第 1 文の、課税所得計算は、商法上の計算に基づくべきべきであるとする規定は存続しているため、ドイツ連邦政府の立法時の見解では、会計現代化法の成立後であっても、商法会計の税法会計への基準性は失われることはなく、したがって、従来の法的状況は変わることはないとしている。

しかし、ドイツの連邦財務省が公表した「商法上の正規の簿記の諸原則の、税務利益計算に対する基準性」という通達では、BilMoG によって変更された所得税に対する見解が述べられている。通達を受けて、改正後は、商法会計から独立した税務上の選択権行使を許容しているという見解が見られる¹³。

CCCTB に関しては、国際会計基準に関しては、公式な結びつきは存在していないといわれる¹⁴。

確定決算主義に関しては、便宜性や、恣意的な所得計算を抑制するという観点から、基本的には、維持されるべきである。米国においては、後入先出法等、帳簿との一致を求める規定が一部存在するほか、エンロン事件に関するタックスシェルターの問題に対する議論の中で、企業会計と、税法との差異の縮小を求める主張がなされるなど、両者の結びつきが存在することによる利点は大きいと考えられる。確定決算主義が廃止された場合、企業会計と、法人税法の乖離が一層進行する可能性が指摘されることから、継続して採用されるべきである¹⁵。

ただし、確定決算主義については、そのまま維持するか、廃止するかという完全な 2 択で考えることは適切ではない。ドイツは商法の個別決算書の作成基準に関して、IFRS の考え方を取り入れると同時に、慣行的に行われてきた会計処理の大幅な整理や廃止を行い、逆基準性の原則を廃止している。基準性の原則に関する条文は廃止されていないものの、企業会計と税法との結びつきは、従来とは変わってきている。

¹¹ 木下勝一「ドイツ連邦法務省の商法会計現代化の意義」『會計』174 巻 1 号 2008 年 7 月

¹² 郡司健「IFRS 導入とドイツ企業会計の変容」『企業会計』63 巻 10 号 2011 年 10 月

¹³ Kaminski, B “Neue Problem mit 5 Abs.1 RStG i.d.F. des BilMoG auf Grund des BMF-Schreibens vom 12.3.2010” Deutsches Steurrecht No.15 2010

¹⁴ Peter H.J.Essers, Theo Raaijmakers, Ronald Russo, Pieter van der Schee, Leo van der Tas 『The Influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure and Corporate Law Accounting Concepts: A Clash of Cultures』Kluwer Law International 2009 年

¹⁵ 品川芳宣「会社法と確定決算基準」『税務会計研究』18 号 2007 年 35 項

日本ではこれまでのところ、有形固定資産の減価償却など、企業会計と、税法の関係が深い規定については、コンバージェンスの対象となっていない。しかし、国際会計基準への対応が進み、個別基準についても、IFRS の考え方を導入した場合、損金経理要件の緩和を行う等といった対応を行うことが必要になる可能性がある。

法人税法 74 条 1 項に基づく、商法上の確定決算に基づき課税所得を計算し、申告する考え方や、税法に規定がない場合については、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に準拠するという考え方については、維持されるべきである。損金経理要件については、税法独自の規定が増加し、企業会計と税法との乖離が進むことによる弊害が大きくなるようであれば、見直しを行わなければならないことが考えられる。

損金経理要件の緩和の対象となる項目としては、平成 24 税制改正で行われた当初申告要件の緩和に関する項目が参考になると考えられる。当初申告要件については、措置の目的・効果や課税の公平性の観点から見て事後的な適用を認めても問題がないものも含まれていることから、そのような項目については、当初申告要件を廃止し、更正の請求を認める範囲を拡大することとしている¹⁶。

確定決算主義における損金経理には、企業の恣意的な利益計算を抑制する効果がある¹⁷。そのため、損金経理要件を廃止してしまうことは適切ではなく、損金経理を課さないとするものは、課税の公平性の観点から問題がないと考えられる項目に限るべきであると考ええる。

¹⁶http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p106_166.pdf
162 項

¹⁷品川芳宣「IFRS の任意適用に向けて(7)IFRS 導入と法人税法との関係」『旬刊商事法務』1891 巻 2010 年 2 月 28 項

第 1 章 確定決算主義についての検討

第 1 節 確定決算主義の意義

商法上の確定した決算における当期利益に基づいて法人税法上の所得の金額を計算することを「確定決算主義」といい、法人税が商法に依存している関係を表すものであるといわれる。確定決算主義を構成する要素として、平成 8 年の法人課税小委員会報告において、その内容として挙げられたものは、以下の 3 つがある。

- ① 商法上の確定決算に基づき課税所得を計算し、申告すること。(法人税法 74 条 1 項)
- ② 課税所得計算において、決算上、費用又は損失として経理されていること(損金経理)等を要件とすること。(法人税法 2 条 25)
- ③ 別段の定めがなければ「一般に公正妥当な会計処理の基準に従って計算する」こと(法人税法 22 条 4 項)

確定決算主義は上記の 3 つの機能を有していると考えられるため、それぞれについて検討を行う。

1 項 法人税法 74 条 1 項

法人税法 74 条では、「内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から二月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない。」としている。法人税法 74 条 1 項の規定は、法人は「確定した決算に基づき」確定申告書を提出しなければならないと定めている。具体的には、法人税の申告が、株式会社の承認または総株主の同意その他これに準ずる機関の承認を得た計算書類を基として、その承認を受けた決算に係る利益の計算と課税所得の金額との差異を申告書において表明するものでなければならないことを意味している。その趣旨は、株式会社について、「課税所得については会社の最高意思決定機関である株主総会の承認を受けた決算を基礎として、かつ正確な所得が得られる蓋然性が高いが故である」¹⁸と説明されている。

法人税法 74 条 1 項について、中里実教授は、「74 条 1 項は、申告の際の課税の具体的な導き方に関する手続き的な規定であると考える。」「22 条 4 項の趣旨をうけて、課税所得計算が

¹⁸吉村政穂「確定決算主義」『租税判例百選(第 5 版)』有斐閣 2011 年 12 月 110 項

商法上確定計算書類に基づいて行われるべきことを規定したのが 74 条 1 項であり、したがって 74 条 1 項は課税所得算定方法そのものについての規定ではない、と考えるのである。」「74 条 1 項は、課税所得計算が企業会計の基礎の上に立つことを、算定の基礎となる計算書類の面から規定した、申告方法についての手続き的な規定である。」¹⁹と述べている。手続き的な基準を定めた法人税法施行規則は、確定申告書の別表に「確定決算の日」等の欄を設けるなど、まず、手続きの具備を要求していることから、74 条 1 項は、形式基準であると考えられる²⁰。

ただし、必ずしも「確定した決算」の定義は明確ではなく、形式的な要件のみを重視しているわけではなく、柔軟性を持った対応がなされている。福岡地裁平成 19 年 1 月 16 日判決においては、「法人税法 74 条 1 項の規定の趣旨は、法人税法の課税所得については、会社の最高意思決定機関である株主総会又は社員総会の承認を受けた決算を基礎として計算させることにより、それが会社自身の意思として、かつ正確な所得が得られる蓋然性が高いという点にある。そうすると、同規定の『確定した決算に基づき』とは、株主総会又は社員総会の承認を受けた決算書を基礎として所得及び法人税法の計算を行う意味と解すべきである。

しかし、中小企業では、株主総会の承認を経ることなく、代表者や会計担当者等の一部の者のみで決算が組まれ、これに基づき申告が行われている。このような状況では、株主総会の決議を確定申告の要件とすることは実態に即応しないと考えられるため、承認を経ない決算書類に基づいて確定申告が行われたからといって、その確定申告が無効になりと解するのは相当ではない。そのため、会社が年度末において、総勘定元帳の各勘定の閉鎖後の残高をもとに決算を行って決算書類を作成し、これに基づいて確定申告を行った場合は、承認が得られていなくても、確定決算は無効にならず、有効と解すべきであるとした。」

また、名古屋地裁昭和 40 年 2 月 27 日判決では、「決算書が株主総会の承認を得ているかどうかにより、当該納税申告書の効力に消長を及ぼすものではない」とされているほか、東京地裁昭和 54 年 9 月 19 日判決については、「商法上は違法であるとしても、確定申告自体が、実質的に法人の意思に基づきなされたものと認められる限り、税法上は法人税法 74 条に基づく有効な申告として扱うものと解するのが相当である。」としている。

2 項 損金経理

¹⁹中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(五)」法学協会雑誌 100 巻 9 号 1983 年 9 月 1557 項

²⁰岸田貞夫「確定決算(基準)主義についての一考察」『拓殖大学経営経理研究』74 号 2005 年 3 月 112 項

1. 損金経理要件の意義

法人税法 2 条 25 項においては、「損金経理 法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう。」と規定されている。これは、企業会計において費用又は損失として処理することを指している。この規定は、確定した決算において採用した具体的な会計処理や、選択することが出来る複数の会計処理がある場合にはその選択した会計処理が、適正な会計基準に従ったものであり、税法上も許容するものである限り、その計算を所得計算の上でみだりに変更してはならないことを意味している²¹。

損金経理要件の創設について、「税務は税法独自の損金計算という形ではっきりと商法と別の形にするというやり方ももちろん考え得るところでございますけど、現状のもとにおきましては、やはり企業の確定した決算によって課税所得を導くことの方が、ベターであるというように考えられますので、やはり確定決算を一応の拠り所にいたしまして、今度の全文改正におきましても、損金経理という言葉を用いております。損金経理と申しますのは、その法人の確定した決算において、費用または損失として経理することをいうように、はっきり確定決算主義をとったというところが、一つの特徴であろうと思います。」「差し当たりの問題としては、従来から確定した決算による場合とよらない場合とが不明瞭の形でございましたのをいわゆる内部取引につきましては、確定した決算によるといったことを明確にいたしましたわけです。」²²と述べられている。

損金経理要件が創設されたことは、内部取引に客観性を付与する方法として、費用や損失として経理することに限定し、利益処分、申告調整等は採用しないことを明確にしたと考えることができる²³。売上や仕入れのように対外的な取引で、客観的な事実に基づいているものについては、その事実に基づいて所得金額の計算が行われる。しかし、減価償却費の計上や、繰延資産の償却計算、資産の評価損の計上といった内部的な取引については、法人の意思が作用する主観的なものであるため、法人の意思を最終的に確認する手段として損金経理を前提として損金算入を認めることとし、それ以外の会計処理による場合は、損金算入を認めないものとしている²⁴。このことから、損金経理が要求される項目に関しては、確定した決算において計算

²¹品川芳宣「企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の論点」『企業会計』61 巻 4 号 2009 年 4 月 8 項

²²松宮隆、山下元利、忠佐市、渋谷健一、居林次雄、武田昌輔「座談会—昭和 40 年度改正法—法人税法整備の問題点」『税経通信』20 巻 4 号 1965 年 172 項・173 項

²³成宮哲也「損金経理についての若干の検討—減価償却資産の償却費を中心として」『税研』26 巻 5 号 2011 年 3 月 87 項

²⁴品川芳宣「確定決算基準の危機と今後の方向性」『税務弘報』51 巻 7 号 2003 年 7 号 8 項

した金額は、申告調整により増加又は減少することは許されない。一方で、損金経理項目以外に関しては、法人の確定した決算において、いかなる処理を行っても、法人税の計算上は、法人の規定に従い、申告調整が行われることになる。損金経理要件があることにより、会計上の利益を増加させ、税法上の所得を縮小させるという企業の恣意的な利益計算を抑制する効果があり、所得計算の真実性や、確実性の保障にも役立つことになり、税収の安定化にもつながるといわれる²⁵。

2. 損金経理要件の具体例

法人の確定決算においては、法人税法の定めに従って、損金経理をしなければ、その後の申告調整の段階では、所得金額の調整が認められない事項が法人税法に規定されている。このような規定の例としては以下のようなものがある²⁶。

① 減価償却資産の減価償却費(法人税法 31 条)

税法上の減価償却は、会計学上の減価償却のように必ずしも理論に沿ったものではなく、その時々々の課税主体の財政政策、産業政策などの政策論に影響を受けているといわれる²⁷。減価償却は人為的に固定資産の価値減少分を費用として見積もるため、恣意性が介入するのでこれをできるだけ排除することが必要になる。そのため、法人税法上、減価償却費の計算に必要な要素である固定資産の範囲、償却方法、取得価額、残存価額及び耐用年数を詳細に法定化している。

減価償却資産について、所得の金額の計算上、損金の額に算入する金額は、その内国法人が当該事業年度において、その償却費として損金経理をした金額（損金経理額）のうち、内国法人が当該資産について選定した償却の方法に基づき計算した金額（償却限度額）に達するまでの金額とすると規定されている。

また、法人税法基本通達 7-5-1 には、損金経理額には、法人が償却費として経理した金額のほかに、損金経理をした以下の金額についても含まれるとしている。

(i) 法人税法施行令 54 条 1 項(減価償却資産の取得価額の規定)により減価償却資産の取得価

²⁵品川芳宣「IFRS の任意適用に向けて(7)IFRS 導入と法人税法との関係」『旬刊商事法務』1891 巻 2010 年 2 月 28 項

²⁶品川芳宣『課税所得と企業利益』税務研究会出版局 1982 年 1 月

²⁷柳田仁「法人税法上の減価償却に関する基礎的考察--その意義および平成 19・20 年度の改正点ならびに今後の課題」『神奈川大学国際経営論集』37 巻 2009 年 3 月 20 項

額に算入すべき付随費用の額のうち原価外処理をした金額

(ii)減価償却資産について、圧縮限度額を超えて帳簿価格を減額した場合、その超える部分の金額

(iii)減価償却資産について支出した金額で修繕費として経理した金額で資本的支出の規定により損金の額に算入されなかった金額

(iv)無償又は低い金額で取得した減価償却資産に関して、その取得金額が、法人税法施行令 54 条 1 項の規定による取得金額に満たない場合、その満たない金額

(v) 減価償却資産について計上した除却損又は評価損の金額のうち損金の額に算入されなかった金額

(vi) 少額な減価償却資産又は耐用年数が 3 年以下の減価償却資産の取得価額を消耗品費等として損金経理をした場合のその損金経理をした金額

(vii)法人税法施行令 54 条 1 項の規定によりソフトウェアの取得価額に算入すべき金額を研究開発費として損金経理をした場合のその損金経理をした金額

② 繰延資産の償却費(法人税法 32 条)

創立費、開業費等のように、個人または法人が支出する費用のうち、支出の効果が支出の日以後 1 年以上に及ぶものが繰延資産である²⁸。繰延資産に関しては、法人税法第 32 条において、損金の額に算入される金額は、その内国法人が損金経理をした金額のうち、償却限度額に達するまでの金額としている。

③ 特別の事由がある場合の資産の評価損(法人税法 33 条 2 項)

法人税法は、実現した収益や損失のみを益金や損金に算入することを原則とするため、法人が、その有する資産の評価替えをして、その帳簿価格を減額しても、その減額した部分の金額は、課税所得の計算上損金に算入されない(法人税法 33 条 1 項)。

ただし、内国法人が有する資産について、災害により資産の価額が帳簿価額を下回ることになった場合や政令で認める事実が発生した場合で、内国法人が資産の評価替えをして損金経理によって帳簿価格を減額したときは、その減額した金額について、損金算入することが出来るとしている(法人税法 33 条 2 項)。

④ 交換により取得した固定資産の圧縮記帳(法人税法 50 条)

⑤ 貸倒引当金勘定等への繰入額(法人税法 52 条、法人税法 53 条)

⑥ 少数の減価償却資産の取得価額(法人税法施行令 133 条)

⑦ 少数の繰延資産の支出額(法人税法施行令 134 条)

²⁸金子宏『租税法(第 16 版)』弘文堂 2011 年 4 月 313 項

⑧ 換地処分等に伴い取得した資産の圧縮記帳(租税特別措置法 65 条)

3 項 公正処理基準

法人税法 22 条 4 項は、法人の収益・費用等の額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算されるべき旨を定めている。この規定は、法人の各事業年度の所得の計算が、原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきことを定めた基本規定である。「原則として」とあるのは、公正処理基準によってのみ所得計算が算定されるのではなく、実際には、法人税法と、租税特別措置法によって、租税政策上の理由から多数の「別段の定め」が規定され、公正処理基準が大幅に修正を受けているためである。この基準の基本的な考え方は、法人税が企業利益に対して課税をすることとしている以上は、企業の妥当な会計処理を基準としなければならないというものである²⁹。

判例上、公正処理基準の意義と内容について述べたものを挙げると以下のものがある。

①昭和 54 年 9 月 19 日東京地裁判決

「健全な一般社会通念に照らして公正妥当と評価しうるに足るもの、すなわち健全な簿記会計の慣行をいう意味と解すべきであるから、内部取引については、法に規定がない場合には、慣行に委ねるものという趣旨であると解される」

②平成 7 年 4 月 25 日高松地裁判決

「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の中心をなすのは、企業会計原則等の計算規定であり、これに確立した会計慣行も含まれる」

③平成 11 年 12 月 21 日福岡地裁判決

「法人税法 22 条 4 項は、現に法人のした課税計算が法人税法の企画する公正な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益及び損金の額を公正妥当処理基準にしたがって計上すべきものと定めたものと解される。すなわち、法人税法 22 条 4 項は、課税所得が、本来、税法・通達という一連の別個の体系のみによって公正とされるものではなく、税法以前の概念や原理を前提として成立しているものであり、たえず流動する社会経済事象を反映する課税所得については、税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行に委ねる方がより適当であると思われる部分が相当多いことから、このような観点を明らかにするため、税法において、課税所得は納税者たる法人が継続して使用する健全な会計慣行によって計算する旨の計算規定を設

²⁹武田昌輔、吉国二郎『法人税法(理論編)』財経詳報社 1972 年 9 月 178 項

けるとともに、税法においては、企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当であるとの趣旨の下に立法されたものであると解される」「公正妥当処理基準とは、経済社会において確立された会計慣行のうち、一般の社会通念に照らして公正であると評価することができる会計処理の基準を意味するものと解されるのが相当である。」「企業会計原則及び企業会計審議会の意見書は、基本的には、公正妥当処理基準にあたるといえるし、商法等の中の企業の会計処理に関する規定についても、右の規定は、企業の会計処理が公正妥当な会計慣行によるものであることを前提としたものと解されるから、同様に、基本的には公正妥当会計基準に当たるものといえることができる。しかしながら、これらの中には未だ企業の会計慣行となっていないものや、必ずしも公正妥当と認められるものとは言えないものもないわけではないと考えられるから、最終的には、それらが『一般に公正妥当と認められる』ものといえるか否かを吟味して、公正妥当処理基準に当たるか否かを決すべきであると解するのが相当である。」

④平成 14 年 9 月 12 日神戸地裁判決

「『公正妥当な会計処理基準』とは、企業会計原則や、商法、証券取引法の計算規定に代表される、財務諸表の作成上の指針あるいは制約事項として、企業会計実務の中に慣習として発達具体化した会計原則をいうものであって、経営者に恣意的な会計方法の選択を許すものではなく、一般通念に照らして公正かつ妥当であると評価される会計処理の基準を意味するものであると解される。もっとも、企業会計原則等による定めは、およそ原理的、基本的な事項に限られ、全ての企業活動について網羅的に定めるものでない。そのため、企業会計原則等に定められていない会計処理の基準であっても、一般社会通念上会計処理として公正かつ妥当と評価され得るもので、現実に継続して適用され、社会的に容認されているものであれば、会計慣行として規範性を有するものと解される。」

⑤平成 19 年 1 月 31 日東京地裁判決

「公正処理基準とは、一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価され得る会計処理の基準を意味し、その中心となるのは、企業会計原則や商法及び証券取引法の計算規定並びにこれらの実務省令である旧計算書類規則、商法施行規則及び財務諸表等規則の規定であるが、確立した会計慣行をも含んでいる。」

趣旨としては、課税所得の計算を健全な会計処理に委ねることにより税制の簡素化を図ること。企業が会計上の利益計算と課税所得の計算とを別個に行うことによる、二度手間を排除すること。税法が絶えず流動する社会経済現象を反映する課税所得について完結的に定めるよりも、適切に運用されている会計慣行に委ねることの方が企業や経済取引の実態に適応したも

のになることであると考えられる³⁰。「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」については、アメリカの企業会計における「一般に承認された会計原則」に相当する観念で、一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味するほか、客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準と言い換えてよいといわれる³¹。金子宏教授によれば、その中心をなすものの一つ目は、広い意味の企業会計原則である、企業会計審議会が従来定めてきた企業会計原則とその関連の注解、各種基準、指針であるといわれる。二つ目は、企業会計基準委員会の定める企業会計基準、適用基準等がそれにあたる。三つ目は、中小企業の会計に関する指針がそれにあたるといわれる。明文の形をとるもの以外にも、確立した会計慣行の中にも公正妥当と認められるものもあると考えられるため、公正妥当な会計処理という概念は、そういった会計慣行のうち公正妥当と認められるものも広く含むと解釈される³²。

4 項 小括

以上のように確定決算主義には、3つの要素があると考えられる。一つ目は、法人税法第74条1項の、法人は、各事業年度の終了の日の翌日から2カ月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき申告を行わなければならないとする手続きに関する内容である。ここでいう、「確定した決算」とは、一般的には、「確定した会社法上の決算」を指している。このようなことから、法人税法は、会社法上の確定した決算を基礎として課税所得を計算することを示している³³。

2つ目は、損金経理要件である。確定決算において採用した具体的な会計処理が、適正な会計基準に従ったものであり、かつ、税法上も許容するものであれば、その会計処理を所得金額の計算上みだりに変更してはならないことを意味しており、申告調整がゆるされないことを意味している³⁴。

3つ目は、法人税法22条4項の公正処理基準である。法人の各事業年度の所得の金額は、

³⁰平成3年12月19日大阪高等裁判所判決では、公正処理基準の趣旨と意義について、「法人税法22条4項における、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』とは企業会計原則を指す旨主張するのでこの点につき検討する。同行は、複雑、多様化し、流動的な経済事象については、税法によって一義的、間欠的に対応することは適切ではなく、健全な企業会計の慣行に委ねることの方が適切であるとの趣旨で規定されたものである。」と指摘がされている。

³¹金子宏『租税法(第16版)』弘文堂 2011年4月283項

³²金子宏「公正妥当な会計処理の基準(法人税法22条4項)について」『租税研究』707項2008年9月8項

³³武田昌輔『所得会計の理論—税務会計の基礎理論—』同文館出版1970年11月125項

³⁴品川芳宣「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義の行方」『税経通信』64巻6号2009年5月21項

各事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額として計算される。そして、その益金の額に算入される収益や、損金に算入される原価、費用、損失は、別段の定めがない場合は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとしている。公正処理基準が存在する背景としては、課税所得は、本来、税法、通達という一連の別個の体系のみによって構成されるものではなく、絶えず流動する社会経済現象を反映する課税所得計算については税法に完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行にゆだねることの方がより適切と思われる部分が相当多いという考え方があったためと考えられる³⁵。

次節では、課税所得の計算における、企業会計と法人税法の関係について確認するとともに、確定決算主義の沿革についてまとめ、確定決算主義の採用論拠について検討を行う。

第 2 節 確定決算主義の位置づけについて

1 項 法人所得の意義と計算

1. 所得の概念と益金と損金

法人税は、法人の所得に対して課税されるものである。法人税法 21 条 1 項には「内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した額とする」と定められている。法人税法 22 条 1 項では、内国法人の各事業年度の所得は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする」と定められていることから、法人税法では、課税標準を各事業年度の所得の金額と呼び、内国法人の各事業年度の所得の金額は、その事業年度の益金の額から損金の額を控除した差額である。益金の額及び損金の額は、22 条 2 項又は 3 項で例示的に法定されているものの、所得については規定がないため、解釈に委ねられることになる³⁶。

益金について、法人税法は 22 条 2 項で、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」と定めている。法人税は、益金の額に算入される収益の生じる取引を例示することにより、益金の概念を明らかにしている。この規定

³⁵柳祐治「税務会計研究の方法論」『税務会計研究』20 号 2009 年 17 項

³⁶品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」『税務大学校論叢 40 周年記念論文集』2008 年 6 月 206 項

は、益金を取引にかかる収益としているが、このことは、法人税法も所得税法と同様に、原則として実現した利益のみが所得であるという考え方を採用し、未実現の利得を課税の対象から除外していることを意味するといわれる³⁷。例えば、平成 5 年 11 月 25 日の最高裁判所の判決³⁸では、収益の計上時期につき、収入すべき権利が確定した時として、権利確定主義を採用する旨を明らかにしている。

また、22 条 2 項では、資産の無償譲渡や役務の無償提供による収益についても益金に算入することとしている。資産の無償譲渡や、無償貸し付けといった、無償で役務の提供を行った場合にも収益が生ずるとされることについては、①相手方に収益が生じるのは異論がないが、相手方に収益が生じる以上、譲渡者・役務の提供者にも収益が生じているという考え方(同一価値移転説)、②無償取引の場合には、譲渡者・役務の提供者にまず収益が生じ、それが相手方に移転したとみなす説(二段解説)、さらに、③この規定は、公平の観点から設けられたものであるとする適正所得算出説がある³⁹。

次に、損金については、法人税法 22 条 3 項で、「内国法人の各事業年度の所得の金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする」と定めており、一号に「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これに準ずる原価の額」、二号に「前号に定めるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用(償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く)の額」、三号に「当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引にかかるもの」を挙げている。このように、法人税法は、損金の額に算入すべき金額についても、その内容を例示することによって明らかにしている。そして、償却費以外について、「債務の確定」(いわゆる債務確定基準)を条件にしている⁴⁰。

なお、違法な経費の損金算入が認められるかについては争いがある。違法な支出であっても、その損金性が認められる限り、損金として算入すべきであるという見解によれば、費用として損金に計上を認められるためには、必要性の要件をみたせば十分であって、通常性の要件を満たす必要はなく、不法ないし違法な支出も、それが利益を得るために直接に必要なものである

³⁷金子宏『租税法(第 16 版)』弘文堂 2011 年 4 月 273 項

³⁸会社が、船荷証券が発行されている商品の輸出取引による収益を取引銀行による荷為替手形の買い取りの時点で計上して所得金額を計算し、法人税の申告を行ったことに対し、船積み日基準に従い税務省庁が更正処分等を行った。それに対して会社側が、更正処分等の取り消しを求めた裁判で、裁判所は、船荷証券の交付は、荷為替手形を銀行に買い取ってもらうための担保にすぎないとして、その時点では商品の引き渡しがあったものとは認められないとした。このような権利の実現の未確定なものを収益に計上することは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとは認めがたいとして、否認している。

³⁹水野忠恒『租税法(第 5 版)』有斐社 2011 年 4 月 384 項

⁴⁰品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」『税務大学校論叢 40 周年記念論文集』2008 年 6 月 207 項

限り、費用として認められるとされる⁴¹。一方で、違法な支出を損金として認めることは、不正な行為を助長することになるという問題がある。最高裁判所は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を根拠として、違法な経費の損金算入を否定する判決を下している⁴²。

なお、平成 18 年度の税制改正により、不正行為等に係る費用などの損金不算入について規定され、内国法人が、その所得の金額もしくは欠損金額または法人税の額の計算の基礎となるべき事実の全部または一部を隠ぺいし、または仮装することにより法人税の負担を減少させ、または減少させようとする場合には、当該隠ぺい仮装行為に要する費用の額または当該隠ぺい仮装行為により生じる損失の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないものとされている。

2. 資本等取引

資本等取引について、法人税法 22 条 5 項では、「法人税の資本金等の額の増加又は減少を生じる取引並びに法人が行う利益又は剰余金の分配(資産の流動化に関する法律第 105 条第 1 項(中間配当)に規定する金銭の分配を含む。)及び残余財産の分配又は引き渡しをいう」としている。また、資本金等の額については、法人税法 2 条 16 項で、「法人(各連結事業年度の連結所得に対する法人税を課される連結事業年度の連結法人(以下この状において「連結申告法人」という)を除く。)が株主等から出資を受けた金額として政令で定める金額をいう。」と定めている。法人税法においては、平成 18 年度の改正により、資本に関する規定の整備が行われている。

資本金等の金額の増減取引を資本等取引とするのは、資本取引と損益取引を区別するという会計上の考え方と同様である。ただし、資本金等の考え方に差があり、構成項目が事実上異なるため、必ずしも同一の計算結果になるわけではない。資本取引についても、税法独自の処理が存在し、それは、企業会計による利益の額と、課税所得の額に差異が発生する原因となっている⁴³。

3. 別段の定め

各事業年度の益金の額を構成する収益の額並びに損金の額を構成する原価、販売費、一般管

⁴¹金子宏『租税法(第 16 版)』弘文堂 2011 年 4 月 277 項

⁴² 最高裁判決平成 6 年 9 月 16 日

⁴³品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」『税務大学校論叢 40 周年記念論文集』2008 年 6 月 210 項 2010 項

理費、その他の費用及び損失の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算するものとされる。しかし、法人税法の益金の額と損金の額は、「別段の定め」によっても影響を受ける。課税所得を算定するための益金や、損金に関する規定については、法人税法と租税特別措置法によって、多数の別段の定めが規定されている。これにより、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が修正されている⁴⁴。

所得の計算に関して、税法に別段の定めがあるものについては、財務会計における収益、費用等の計算の規定にかかわらず、税法固有の原理に従って益金に含まれるか又は除外され、損金に含まれるか、除外されることになる。

この別段の定めは、狭義には、法人税法 23 条以下の各規定を指すが、広義には、租税特別措置法第 3 章法人税法の規定のほか、会社更生法等その他の法令の規定による法人税の課税所得計算に関する特則をいう。しかし、法人税に関する通達に関しては、それが実質的に課税所得の計算を左右するものであっても、ここにいう「別段の定め」には該当しないといわれる⁴⁵。金子宏教授によれば、法人税法と租税特別措置法の益金および損金に関する規定は、次の 3 つに分類することが出来るとされる。一つ目は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を確認する性質のものである。」⁴⁶。法人税法第 25 条の資産の評価益の損金不算入の規定や、26 条 1 項 1 号の法人税の還付金の益金不算入の規定、33 条の資産の評価損の損金不算入の規定等がこれにあたる。二つ目は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を前提としつつも、画一的処理の必要から、統一的な基準を設定し、または、一定の限度を設け、あるいは、それを部分的に修正することを目的とした規定である。」⁴⁷。法人税法第 29 条の棚卸資産の評価に関する規定や、31 条の減価償却に関する規定、52 条以下の引当金に関する規定がこれにあたる。そして、三つ目は、「租税政策上または、経済政策上の理由から、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に対する例外を定める規定である。」⁴⁸。法人税法第 23 条の受取配当の益金不算入に関する規定や、特別減価償却や、準備金に関する規定(租税特別措置法第 42 条 5 以下・55 条以下)、交際費の損金不算入に関する規定(租税特別措置法第 61 条の 4)等がある。

⁴⁴井上久彌,平野嘉秋『法人税の計算と理論』税務研究会出版局 2006 年

⁴⁵品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」『税務大学校論叢 40 周年記念論文集』2008 年 6 月 210 項

⁴⁶金子宏『租税法(第 16 版)』弘文堂 2011 年 4 月 285 項

⁴⁷金子宏『租税法(第 16 版)』弘文堂 2011 年 4 月 285 項

⁴⁸金子宏『租税法(第 16 版)』弘文堂 2011 年 4 月 285 項

4. 課税所得の算定と企業会計との関係

法人税は企業が生み出した利益を前提として課税がなされており、企業利益を算定するための企業会計と、課税所得の算定を目的とする法人税法との間には密接な関係が存在する。これは、明治 32 年から一貫している。ただし、企業会計と法人税法の間には、収益・費用の範囲が異なることや、資本取引の範囲が異なることなどによる差異がある。企業会計と、法人税法との差異は、それぞれ目的が異なることから生じているものであり、課税所得の計算においては、企業会計の損益計算の結果を前提としつつ、法人税法の目的に対応してこれを修正するという仕組みをとっており、法人税法 22 条 2 項と、3 項の益金・損金の別段の定めがこれにあたる⁴⁹。

法人税法 22 条においては、「内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額控除した金額とする」とされている。益金の額に算入すべき金額と、損金の額に算入すべき金額について、法人税法 22 条 2 項と、3 項で述べられているものの、収益、費用とは何かについては税法上明確にされていない。

この点に関して、武田昌輔教授によれば、「法人税は、その所得の計算について、それ自体としての体系的な計算を規定しているわけではない。法人税としては、もちろんその所得が計算される統一的な方法を典型的に描きながら、法律上の必要な範囲でこれを規定しているにとどまる。」「現在の企業会計の利益計算が、法人税の企図する公平な所得の計算に一致する限りこれを是認し、これに対し法律として最小限度必要な要求を規定することによって所得の計算を全うすることができるわけである。」⁵⁰とされる。このように、益金と損金に関する法人税法の規定は網羅的ではなく、課税所得は、企業会計をもとにして求められることになり、企業会計の規定について、確認や修正を行う規定が存在する事になる。

2 項 確定決算主義の沿革

1. 明治 32 年の所得税法の改正

日本において、法人の所得に対する課税は、明治 32 年の所得税法の改正により行われることになった。この改正により、所得は第 1 種所得(法人の所得)、第 2 種所得(公社債の利子)、第 3 種所得(その他の個人の所得)に分類され、法人の所得は第 1 種所得として課税されること

⁴⁹水野忠恒『租税法(第 5 版)』有斐社 2011 年 4 月 366 項

⁵⁰武田昌輔『立法趣旨法人税法の解釈』財経詳報社 1998 年 6 月 52 項

になった。第 1 種所得の算定は、「各事業年度総益金ヨリ同年度総損金前年度繰越金及保険責任準備金ヲ控除シタルモノニ依ル」(4 条 1 項 1 号)とされ、所得の計算方法としては、各事業年度の総益金から同年度の総損金と、前年度繰越金、保険責任準備金を控除したものによると規定されていた。所得の計算に関する詳細な規定は設けられておらず、総益金および総損金の定義が与えられていないことから、立法者は、租税法以前に存在する企業の損益計算を前提として法人の所得を定義しようとしていたといわれる⁵¹。同じ年に商法が施行され、会社に対する規制も厳しくなり、他方会社も、次第に設立されてきたことから、これに対する課税は、むしろ当然であるとされている⁵²。

明治 32 年に法人に対する所得が課税された際においても、確定決算に基づく申告という現在のような明確な形ではなかったものの「法人ハ各事業年度毎ニ損益計算書ヲ政府ニ提出スヘシ」としていた⁵³。当時においても、株主総会において議決された損益計算書に基づいて、政府が所得税を決定しており、確定決算基準主義は、法人所得税が始まって以来終始一貫しているといわれる。この点に関しては、「法人税の所得金額および法人税額の申告は、法人の確定した決算に基づかなければならない」という明文の規定は、昭和 22 年の改正法人税法ではじめて設けられたものである、しかし、法律に規定はなくても、明治 32 年に第一種所得税として課税されて以来、課税庁では基本的に確定した決算にもとづくという一貫した方式がとられてきたはずである。言うまでもなく、その確定した決算は、会社は商法の規定による⁵⁴と述べられている。

2. 法人税法の制定と、申告納税制度の採用

その後、昭和 15 年の法人税法の改正により、法人の所得に対する課税が所得税法から分離され、独立することになった。日中戦争により、数度の増税が行われたため、税制が複雑化したことや、日中戦争が長期にわたることに対応といった観点から、税制を整備することが必要になったことにより、根本的な対応が行われたことが背景にある。改正では、負担の均等化、普遍化、税制の弾力性の付与や簡素化のために、税体系を根本的に改正し、所得税については、分類所得税及び総合所得税の二本立てとし、法人税については、法人所得の性質を考慮し、別に課税することとし、法人税の制度が創設された。法人により提出される課税所得算定の基礎

⁵¹中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(一)」法学協会雑誌 100 巻 1 号 1983 年 56 項

⁵²武田昌輔『立法趣旨法人税法の解釈』財経詳報社 1998 年 6 月 3 項

⁵³武田昌輔「確定決算主義と企業会計」『企業会計』48 巻 1 号 1996 年 28 項

⁵⁴忠佐市「確定決算基準主義の原則と法第 22 条第 4 項」『税経通信』34 巻 11 号 1979 年 11 項

となる計算書類についての規定は、次のように規定されている。

「(確定申告)第 18 条 納税義務アル法人ハ命令ノ定ムル所ニ依リ財産目録、貸借対照表、損益計算書又ハ清算若ハ合併ニ関スル計算書並ニ第 4 条乃至第 9 条ノ規定ニ依リ計算シタル所得金額及資本金額ノ明細書ヲ添付シ其ノ所得金額及資本金額ヲ政府ニ申告スベシ尚本法施行地ニ本店又ハ主たる事務所を有セザル法人ハ右ノ外法施行地ニ於ケル資産又ハ営業ニ関スル損益ヲ計算シタル所得金額ノ明細書及本法施行地ニ於ケル資産又ハ営業ニ関スル資本金額ハ明細書ヲ添付スベシ」

そして法人税法施行規則第 18 条においては、申告期限について、次のように定めた

「第 18 条 法人ノ各事業年度ノ所得及資本ハ毎事業年度決算確定ノ日、合併の日又ハ生産着手ノ日ヨリ 14 日以内ニ之ヲ所轄税務署ニ申告スベシ」

その後、昭和 22 年の税法改正は、財務需要の現状に対応し、収支の均衡を図るため、租税収入を確保するとともに現下当面する国民経済の再建に税制を樹立することなどを目的として行われた。昭和 22 年の改正では、これまでの賦課課税方式から、納税者が申告により自ら税額を計算して自ら納税するいわゆる申告納税制度が採用されることになった。また、法人税法 18 条において、「各事業年度の終了の日から二箇月以内に、その確定した決算に基づき當事業年度の普通所得金額、超過所得金額及び資本金を記載した申告書を政府に提出しなければならない」とされ、「確定した決算に基づき」という文言が追加された。

3. 昭和 40 年以降の改正

昭和 40 年の法人税法の全文改正については、課税所得計算についての用語や定義を明確にするなど税法規定の整備、明文化に重点を置かれた内容になっており、必ずしも税制の簡素化という観点からなされたものではなかったといわれる⁵⁵。この改正では、法人税法 74 条において「内国法人(清算中の内国法人である普通法人および清算中の協同組合等は除く。)は各事業年度終了の日の翌日から二月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない。」と規定した。

同時に改正により、法人税法 2 条 26 号において、「損金経理」という用語が初めて用いられることになった。「損金経理」という用語が用いられる前から、法人税法では、元々、評価、償却、引当金等の内部取引については、申告調整を認めてはいなかった。これに関して、従来は、旧法第 18 条または、21 条の「その確定した決算に基き当該事業年度の課税標準たる所得

⁵⁵中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(一)」法学協会雑誌 100 卷 1 号 1983 年 1 月

金額および当該所得に対する法人税額を記載した申告書を政府に提出しなければならない」という規定の解釈を基にしており、「確定した決算に基き」という点が、会社の内部取引等について確定した決算において計上することを条件として認めることとされていた⁵⁶。しかし、旧法の確定決算基準に関する規定は不十分な点があったと考えられたことから、確定決算基準を要求する項目について、それを明確にする目的で、「損金経理」という用語が用いられることになった⁵⁷。

その後、昭和 42 年の法人税法の改正で、法人税法 22 条 4 項の規定が追加された。これは、税制調査会の税制簡素化についての第一次答申の中で、課税所得と企業会計に基づいて算定される企業利益との差異が生じることによる税制及び、税務調査の複雑さを減少させるため、課税所得の計算上できる限り差異が生じないようにすることを目的としていた。この背景をまとめると以下のようなになる。

まず、経済安定本部企業会計審議会が昭和 27 年 6 月 16 日付で発表した「税法と企業会計原則との調整に係る意見書」は、「企業会計における最善の実務と商法及び税法における会計に関する諸規定との間の矛盾対立を調整することは『企業会計原則』設定の本来の任務の一つでなければならない」との見地に立ち、「企業会計原則」の理論を一貫した立場から税法と「企業会計原則」との不一致についての調整問題を述べている。

この意見書は、「税法または税務上の理由により、企業の実際の純利益と実際の課税所得との不一致を生じる事実を無視し得ないとしても、公正妥当な会計原則に従って算定される企業の純利益は課税所得の基礎をなすものであり、税法上における企業の所得の概念は、この意味における企業の利益から誘導されたものであることを認めなければならない。税法における所得計算の理念もまた窮極において、『一般に公正妥当と認められた会計原則』に根拠を求めなければならないのである。」としており、企業会計と税法の調整について検討を行っている。企業会計の立場から税法に対する要望を述べたもので、根本的な考え方は、租税政策上差異があるものを除いては企業会計原則を至上のものとしてそれに一致すべきであるという立場をとっていたことから、税法の側からは大きな反応はなく、立法に対してはそれほど影響を及ぼさなかった⁵⁸。

22 条 4 項との関係で重要な意味を持つものとして、企業会計審議会が昭和 41 年 10 月 17 日に発表した「税法と企業会計との調整に関する意見書」と、税制調査会が昭和 41 年 12 月に

⁵⁶武田昌輔編著『コンメンタール法人税法』第一法規 843 項

⁵⁷秋峯晴男「確定決算主義の現状と課題(1)」『山梨学院大学現代ビジネス研究』5号 2010年2月 12 項

⁵⁸塩崎潤『税法と企業会計との調整に関する意見書』を税務の側から眺めて『企業会計』91 巻 1 号 1967 年 1 月

公表した「税制簡素化についての第1次答申」の二つがある。

「税法と企業会計との調整に関する意見書」では、「税法と企業会計原則との間の差異といわれるもののかなりの部分が、税務行政ないしは企業の会計実務の現状に由来するものであり、これらの調整は、わが国の企業会計の健全な発展のためには、税法と企業会計原則との調整問題と同様に重要である」と述べ、「調整の対象を税法と企業会計原則のみに限定せず、税法・税務行政と企業会計原則・企業会計実務との間に存する差異についても取り上げている」としている。

この意見書の中では、「法人税法の課税標準の総則的規定として、『納税者の各事業年度の課税所得は、納税者が継続的に健全な会計慣行によって企業利益を算出している場合には当該利益に基づいて計算するものとする。納税者が健全な会計慣行によって企業利益を計算していない場合又は会計方法を継続的に適用していない場合には、税務所得は税務官庁の判断に基づき妥当な方法によりこれを計算するものとする』旨の規定を設けることが適当である。」と述べられている。

税制簡素化のための作業を行っていた税制調査会の「税制簡素化についての第1次答申」では、「基本的には、課税所得の計算も、企業ないし事業の経営のために商法や企業会計の適正な慣行に基づいて行われる企業利益ないし事業所得に関する記帳から直ちに行われるようにすべきであり、もし税法によって企業利益ないし事業所得について特別な修正を加える必要がある場合には、記帳の強制でなく、申告調整という形で修正を加えることが適当である。このような観点から見るときは、企業利益と課税所得の間に差異があることは好ましいことではなく、税法は、特別な政策的考慮に基づくときであっても、できる限りその仕組みを考えて適正な企業利益の計算を妨げないこととともに、負担の公平という角度からやもすれば画一的に取り扱いがちの課税所得の計算についても、適正な企業会計を奨励する見地から、客観的に計算ができ、納税者と税務当局との間の紛争が避けられると認められる場合には、幅広い計算原理を認めることを明らかにすべきである。」「このような観点を明らかにするため、税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設ける。」という指摘を行っている。

「税法と企業会計との調整に関する意見書」と、「税制簡素化についての第1次答申」はともに課税所得は企業利益から誘導されるべきであるという立場に立ち、課税所得と企業利益との差が縮小されるべきであることや、課税所得計算において、企業の自主経理が尊重されるべきであることを提案している。このよう指摘を受けて、法人税法 22 条 4 項は設けられることとなった。

3 項 確定決算主義の採用論拠

確定決算主義の採用論拠としては、まずは課税の便宜性が挙げられる。便宜性については、「企業会計と租税会計との関係については、両者を別個独立のものとする 것도 制度上は可能であるが、法人の利益と法人の所得とが共通の概念であるため、法人税は、二重の手間を避ける意味で、企業会計準拠主義を採用したのである。」⁵⁹、「便宜性の原則は、税務行政上の便宜を考慮し、また、納税者との税務の運営を円滑にするために、多少の理論上の正当性をまげてても実現可能なものとしようとする原則である。」⁶⁰という指摘がある他、「商法会計については、互いに類似する事項が多く、それぞれの制度会計の目的に応じて複数の会計帳簿を備え、それに記録することは、納税者に対して過酷な記帳義務を課すにとどまらず、ひいては国民経済的にもマイナスであるといわざるを得ない。」⁶¹とも述べられている。税務行政の側と、納税者の側の双方から見て、確定決算主義を採用することにより、簡便性や、経済的な負担が減少することが採用される理由である。

また、確定決算主義が、恣意的な所得計算を抑制する機能を有していることから、課税の安定性や、申告の正当性を確保できるという理由による要請も確定決算主義の採用論拠となる。

課税の安定性については、内部取引の金額を、いわゆる申告調整によって自由に決めることが出来るようになると、企業は、商法上の財務諸表においては最大限の所得を計算することが可能となり、課税の安定上好ましくないことが根拠になっている⁶²。

このことに関しては、38 年の税制調査会の「所得税法、法人税法の整備に関する答申」において、以下のように述べられている。「この規定の方法は、企業の行った評価、判断等について、一定の基準によりその是否認を決定する仕組みとなっているが、その場合、商法に反する経理が商法に即した経理よりも課税所得の計算上有利となることは避けるべきであると考ええる。また、現行税制のうち、ある制度が商法違反の決算処理を前提としていると判断されるものがあつたとして、これにつき商法と税制との調整を図る場合、単に申告面上での調整を認めることによりその解決を図ることについては税法上の立場からは問題があるので、株主総会の承認による内部意思の決定を条件とすることが適当であると考ええる。」

また、税法と、企業会計との調整に関する意見書においても「税法は、減価償却費、引当金、準備金への納入額について、確定した決算において損金経理を行うことを要件として、これら

⁵⁹金子宏『租税法(第 16 版)』弘文堂 2011 年 4 月

⁶⁰武田昌輔『新版税務会計通論』森山書店 1977 年 4 月

⁶¹品川芳宣『課税所得と企業利益』税務研究会出版局 1982 年 1 月

⁶²品川芳宣『課税所得と企業利益』税務研究会出版局 1982 年 1 月

を損金の額に算入することを認めている。税法が企業の判断によって左右されるこれらの項目に係る意思決定を確定決算に求めることは、課税の安定性の要請及び租税政策に基づくものであると考えられる」と指摘が行われる。

申告の正当性の確保について、昭和 40 年 2 月 27 日の名古屋地方裁判所の判決では、「法人税法が納税申告につき、確定した決算によるべきことを要求するのは申告の正当性を確保するためである。」とされ、内部取引等、その会計処理に関して法人に選択の余地があると考えられるものについて、最終的な法人の意思決定を確定計算に求めることが趣旨であるとされている⁶³。以上のようなことを理由として、確定決算主義は日本において用いられていると考えられる。しかし、確定決算主義については、企業会計の観点から、逆基準性に関する批判がなされている。また、平成 8 年以降、企業会計と法人税法との差異が広がる方向での税制改正が行われており、両者の乖離が広がることにともなう批判も存在する。次節では、これらの批判に関する検討を行う。

3 節 確定決算主義に関する批判について

1 項 逆基準性に関する批判

法人税法は、確定決算主義により、企業会計による利益をもとに計算が行われることになっている。しかし、企業利益の計算を行う際、損金経理要件が課されることにより、企業会計は、税法の影響を強く受けることになってしまっているという批判がなされている。そのことから、逆基準性に対する批判は、損金経理要件に対するものが中心になっていた⁶⁴。税法の確定決算への介入問題は、確定決算上の会計処理を行う際に、会計の自主的な処理の選択を妨げるということから批判が行われる。

例えば、減価償却に関しては、課税の公平性の観点から、画一的な処理を行うために、償却限度額が設けられており、企業会計上された減価償却費に関して、償却限度額を超える金額については損金不算入となる。逆に、償却限度額に満たない場合でも、損金経理要件があることにより、その差額に関して損金計上することが出来ない。

この点に関し、2010 年の日本公認会計士協会の税制調査会研究報告 20 号「会計基準のコン

⁶³ 清水敬次「株主総会の承認を得ていない決算書に基づく確定申告の適否」『シュトイエル』52 号 25 項

⁶⁴ 坂本雅士「IFRS 導入と税務法制—確定決算主義の観点から」『税務弘報』58 巻 13 号 2010 年 11 月 127 項

バージェンスと確定決算主義」では、「企業の使用実態に沿った固定資産の経済的耐用年数が法人税法で定めるものよりも長い場合に、企業が税務メリットを享受したいが故に、あえて企業会計上も法人税法上の耐用年数で償却計算を行うことが考えられる。また、税務メリットの享受のため、企業にとって、定額法が資産の経済的便益が企業によって消費されるパターンを反映する場合であっても、あえて定率法を選択することも考えられる」⁶⁵と述べており、財務諸表の適正性が法人税法の規定により阻害されることになるとしている。そして、損金経理要件が存在することで、税務メリットの放棄や、税法が企業会計をゆがめる逆基準性の問題が生じるため、損金経理要件について廃止を含め、弾力的に見直す措置を取るべきであると主張している⁶⁶。

この点については、税法の減価償却の規定は単に償却限度額を定めているだけであり、企業会計に適正な基準があれば、それを使用すればよいだけであるといわれる⁶⁷。法人税法が減価償却費について損金算入限度額を設けているために、企業会計上でそれを超える減価償却額を計上することが出来ないわけではない。また、企業会計上の減価償却額が、損金算入限度額未満の場合についても、法人税法が、限度額一杯の償却を奨励しているわけではない。そのため、減価償却として計上する金額の決定は、基本的には、法人の判断の自主性の問題である。そのため、逆基準性を理由に、損金経理要件を緩和することは適切ではないと考えられる。

また、逆基準性については、法人税が損金算入の前提条件として、企業会計上費用性を認め難い項目についてまで企業会計上で損金経理することを要求することについて批判が行われたことがある。例えば、特別償却のような税法上の恩恵に対して損金経理要件が要求された場合、恩恵を享受しようとした場合、固定資産の帳簿価額を不当に減少させることになり、財政状態の適正な表示をゆがめてしまうといった問題があった⁶⁸。この問題については、特別償却、圧縮記帳等、税法固有の論理で損金算入が認められる事項については、損金経理を強制することなく、利益処分方式によりそれらの制度が利用できる措置を講じることで、一応の解決策がとられている⁶⁹。

⁶⁵日本公認会計士協会「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」2010年6月11項

⁶⁶日本公認会計士協会「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」2010年6月13項

⁶⁷武田昌輔「法人税の原点を探る(15)確定決算基準主義の帰趨」『月刊税務事例』36巻12号2004年12月59項

⁶⁸坂本雅士「確定決算主義とその逆基準性に関する一考察」『経済経営研究年報』45項1995年116項

⁶⁹品川芳宣「会社法と確定決算基準」『税務会計研究』18号2007年

2 項 企業会計と、税法との乖離に伴う批判

確定決算主義の下では、課税所得は企業会計に基づいて計算されるが、税法は、租税政策上の理由などから、元々多数の別段の定めを定めている。その上、近年、この相違が大きくなっているといわれる⁷⁰。そのため、確定決算主義に関しては、これを廃止し、分離主義に移行すべきであるという意見も存在する。

かつて、法人税法と企業会計は、差異の調整に関して多くの努力が図られていた。そして、その最終的な成果として、法人税法 22 条 4 項に「第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」と規定するに至ったといわれる⁷¹。また、「税法は詳細な計算規定をもち、それが、商法および証券取引法会計に基づく財務会計実践に大きな影響を与え、実質的に税法計算規定が財務会計基準の役割を果たしていたケースが少なくなかった。税法に詳しい計算規定があるのに対し、企業会計原則、商法に具体的規定を書いていない場合には税法基準を用いて財務会計処理がなされていた。この意味では、日本の財務会計は、税法試行的会計と位置づけられる。」⁷²という指摘もなされている。

しかし、最近の法人税法の改正においては、税收確保優先の課税所得計算が重視されており、企業会計と、法人税法の関係は、乖離の方向へ進みつつある⁷³。法人の課税所得計算について、商法及び企業会計原則との乖離を明確にしたのは、平成 8 年の政府税制調査会法人課税小委員会報告である⁷⁴。

この報告では、税法と、商法及び企業会計原則との関係について、これまで、三者の間で調和が図られてきたことについて、基本的には評価するとしながらも、「税法、商法、企業会計原則は、それぞれ固有の目的を持っている。すなわち、企業の会計には、財産持分をめぐる株主、債権者等の利害関係者間の『利害調整機能』と、関係者に企業の財政状態と経営成績を開示するための『情報提供機能』の二つの機能がある。商法会計は、株主および会社債権者の利益の保護を目的として利害調整と情報提供の二つの機能を有しており、証券取引法会計は、投資者の保護のための情報提供機能を有している。一方、税法は、税負担の公平、税制の経済に対する中立性の確保をその立法の基本的な考え方とし、適正な課税の実現のため、国と納税者の関係を律している。したがって、税法において、適正な課税の実現という税法固有の考え方

⁷⁰ 前原真一「法人税法の損金経理要件について」『税務大学校論叢』48 号 2005 年 6 月 123 項

⁷¹ 品川芳宣「企業会計の変容と税制」『税研』17 巻 4 号 2002 年 1 月 39 項

⁷² 中田信正『税効果会計詳解—基準形成と計算構造』中央経済社 1999 年 12 月 39 項

⁷³ 品川芳宣「企業会計の変容と税制」『税研』17 巻 4 号 2002 年 1 月 40 項

⁷⁴ 品川芳宣「企業会計の変容と税制」『税研』17 巻 4 号 2002 年 1 月 43 項

から、商法・企業会計原則と異なった取り扱いを行う場合があることは当然である。」としており、企業会計の国際化が進展する状況を認識した上で、それぞれの制度がそれぞれ固有の目的を有していることを確認している。「現行法人税法が商法・企業会計原則における会計処理の保守主義や選択制を容認している結果、企業間の税負担の格差や課税所得計算の歪みがもたらされている面があることも否定できない。法人税の課税所得は、今後とも、商法・企業会計原則に則った会計処理に応じて算定することを基本としつつも、適正な課税を行う観点から、必要に応じ、商法・企業会計原則における会計処理と異なった取り扱いとすることが適切と考える。」と述べている。

また、平成 12 年の 7 月に公表された「わが国の税制の現状と課題—21 世紀に向けた国民の参加と選択—」においても、税法と商法、企業会計原則は企業の所得や利益を計算するという点で、共通する部分はあるものの、それぞれ固有の目的と機能を持っていることから、税法における課税所得のとらえ方が商法や企業会計原則と異なるのは当然であるとしている。法人税法が、商法や企業会計原則の保守的な考え方や選択制をそのまま容認すれば、企業間の税負担の格差や歪みがもたらされる。そのため、適正な課税を実現するという税法固有の目的のため、必要に応じ、商法及び企業会計原則と異なった取り扱いをすることが適切であるとした。

乖離が進む方向の税制の改正の例としては、引当金の縮小や廃止があげられる。引当金は、将来の特定の費用又は損失である。企業会計原則の注解 18 では、①その発生が当期以前の事象に起因すること、②その発生の可能性が高いこと、③その金額を合理的に見積もることができること等の条件に該当する場合、当期の費用に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰り入れ、その引当金の残高を貸借対照表の負債の部または資産の部に記載すべきであるとしている。引当金を計上する根拠は、将来に顕在化する損失または、費用を発生した事業年度に引当計上し、発生主義の立場から、期間損益を可能な限り正しく表示することにある⁷⁵。企業会計原則では、引当金について、製品保証引当金、売上割戻引当金、返品調整引当金、賞与引当金、退職給与引当金、修繕引当金などを引当金として例示している。

税法に関しては、企業の恣意性が入りやすい費用の見越し計上や、引当金の設定を原則的に認めていない。引当金の損金算入に関しては、「別段の定め」によって、これを限定的に認めることとしている。改正前の法人税法において、引当金として計上することを認めていたのは、貸倒引当金、返品調整引当金、賞与引当金、退職給与引当金、特別修繕引当金、製品保証引当金の 6 種類に限定されていた。しかし、平成 10 年度の改正において、退職給与引当金の累積限度額が期末要支給額の 40%であったものが、20%に引き下げられ、賞与引当金と、製品保

⁷⁵石島弘「引当金制度の縮小・廃止」『税務弘報』44 巻 10 号 1996 年 10 月 7 項

証引当金の廃止が行われた。また、特別修繕引当金は租税特別措置法において、準備金として存続することとされた。退職給与引当金に関しては、その後、平成 14 年度改正で廃止されている。他にも、平成 23 年度税制改正において、課税ベース拡大の一環として、貸倒引当金の廃止がなされた。

平成 8 年の小委員会報告によって、租税法と企業会計の調整の歴史は転換期を迎えている。法人税は、企業会計とは一定の距離を保つこととなり、課税ベースの拡大と税率の引き下げがセットになって、税制改革が進められることになった⁷⁶。法人課税小委員会報告での課税ベースの拡大・適正化と法人税率の引き下げという提言は、それ以後においても継承されているといわれる⁷⁷。

引当金以外の項目としては、費用または収益の決算時期の適正化の観点から、工事完成基準の適用範囲の見直しと、割賦基準の廃止、保守的な会計処理の選択の抑制の観点から、有価証券の切離低価法の廃止、会計処理の選択制の抑制・統一の観点から、建物の減価償却方法の定額法への統一、長期大規模工事の工事進行基準への統一が行われてきた⁷⁸。その他、組織再編税制や、連結納税制度が導入され、税法固有の要件や、処理が多数導入された結果、企業会計と税法で異なった取り扱いを行うケースが増加することになった⁷⁹。

企業会計と、法人税法との乖離が進むと、申告調整の件数や、金額の増大を招き、確定決算主義の機能を低下させることになる。さらに、将来的に企業会計と、法人税法が著しく乖離した場合には、確定決算主義は事実上形骸化し、維持をすることは困難になる可能性もある。しかし、現状では、課税所得の算定を行う際には、確定決算主義によって、企業会計により計算された利益の額をもとにすることが適切であると考えられる。

法人税の課税所得計算と、企業会計の規定の間には、互いに共通し、類似する項目が非常に多く存在する。法人税法 22 条 4 項の収益の額と費用の額を一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うという規定があることで、税法は、企業会計と異なった計算を行わなければならない場合について、益金算入、益金不算入、損金算入、損金不算入といった形で、最小限の所得計算規定を規定すれば良いという利点がある。企業会計との関連と断ち、税法が独自で完結した規定となった場合、企業会計と同じ内容のものまで規定する必要に迫られることになる。確定決算主義は、それを採用することで得られてきた課税の便宜性と安定性が非常に大き

⁷⁶ 成道秀雄「企業会計と法人税法との関係の方向」『企業会計』61 巻 3 号 2009 年 3 月

⁷⁷ 成道秀雄「『課税ベース拡大』の再検討」『税務弘報』58 巻 14 号 2010 年 12 月 121 項

⁷⁸ 鈴木一水「会計基準見直しと法人税制」『税研』25 巻 1 号 2009 年 7 月 33 項

⁷⁹ 『企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応』社団法人日本租税研究協会 2011 年 11 月

なものであり、その結果、明治 32 年に法人所得に対する課税が始まって以来終始一貫していることにつながっていると考えられる。

そもそも、課税所得は、法人の企業利益に対して課税することを前提としている。そのため、企業が企業会計という手法によって算定した企業利益が、その基礎となることは当然であるともいわれる⁸⁰。このようなことから、現状で乖離が進み、企業会計と、税法に関して、異なる取り扱いを行う場面が増加はいても、確定決算主義を採用する意味はあると考えられる。

⁸⁰武田昌輔「法人税の原点を探る(15)確定決算基準主義の帰趨」『月刊税務事例』36 卷 12 号 2004 年 12 月 59 項

第2章 企業会計のコンバージェンスと法人税法の改正

第1節 国際会計基準に対する日本の対応

1項 会計基準の国際化に関する動向

1970年代以降、20世紀においては、会計基準の「国際的調和化」が盛んに議論されていた。これは、企業活動が国際化する中で、国ごとの会計基準の差異があることにより、問題が生じたためである。そのため、会計基準の各国間の差異を明らかにする研究や、各国の差異を可能な限り縮小しようとする調和化の議論、そして、差異があることを前提として他国の会計基準を認めあう相互承認の議論が行われるようになった⁸¹。

会計基準の国際化に関する議論は、欧州共同体(EC:European Community)、国際連合(UN:United Nations)、経済協力開発機構(OECD:Organization for Economic Cooperation and Development)等に加え、民間機関の、国際会計基準委員会(IASC:International Accounting Standards Committee)等で行われていた。その中で、中心的な役割を果たしていたのは、IASCである⁸²。その後、IASCは、2001年に新組織に移行し、国際会計基準審議会(IASB:International Accounting Standard Board)となった。IASBの目的は、IASC財団の定款によれば、「高品質で、透明性があり、かつ比較可能な財務諸表及びその他の財務報告を要求する、高品質で、理解可能、かつ強制力のある国際的な会計基準の単一セットを開発すること」としており、また、各国の国内会計基準と、IFRSを高品質でコンバージェンスさせることも目的としている⁸³。現在、IASBは、各国の会計基準設定主体と連携をし、IFRSの開発を共同で行っている。

国際会計基準(IFRS:International Financial Reporting Standards)は資本取引のグローバル化が進む中で、有効に機能する会計基準として、比較可能性が確保された高品質の会計基準であることを目指して作成されるものである。IFRSに関しては、2005年からEU、スイス、

⁸¹平松一夫「会計基準国際化の歴史的経緯と今後の課題—調和からコンバージェンスへ」『企業会計』60巻4号2008年4月18項

⁸²平松一夫「会計基準国際化の歴史的経緯と今後の課題—調和からコンバージェンスへ」『企業会計』60巻4号2008年4月18項

⁸³企業会計基準委員会・財団法人財務会計基準機構日本語訳監修『国際財務報告基準(IFRSs)2007』レクシスネクシス・ジャパン2008年1月18項

香港などが導入し、その後、2007年にニュージーランド、2010年にブラジル、2011年に韓国とカナダが導入をしている。また、2013年にはタイがIFRSを適用した他、ベトナムも国内基準のコンバージェンスを進めている。

2 項 国際会計基準に対する日本の動向

日本において、会計基準の調和について、大きな影響を与えたのは、日本版ビックバンであったと言われる⁸⁴。企業会計審議会は、1995年から連結財務諸表制度の見直しを進める一方で、金融商品に関する審議も行っていた。日本版金融ビックバンに関する橋本首相の指示や、審議の促進についての要請もあり、企業会計審議会の組織改編が行われ、企業会計審議会の部会組織を変更され、以後企業会計審議会の成果物が多数公表されている。

その後、日本では2001年に民間の財団法人である、財務会計基準機構が設立された。従来は金融庁の企業会計審議会が会計基準設定の役割を担ってきたが、会計基準機構に設置された企業会計基準委員会(ASBJ)が会計基準設定の役割を担うことになった。

日本においてコンバージェンスを強く意識させられる契機になったのは、欧州連合(EU: European Union)による同等性評価であるといわれる⁸⁵。EUは、2003年12月採択の「目論見書指令」と2004年12月採択の「透明化指令」により、2005年の1月からEU域内の上場企業の連結財務諸表の作成基準にIFRSの適用を義務づけた。また、EU域外の企業によるEU域内での公募又は上場についても、連結財務諸表の作成基準として、「IFRSまたはこれと同等と認められる会計基準」を採用することを求めることとした。その結果、日本基準がIFRSと同様と認められなければ、EUで資金調達をしようとした際、問題が生じる可能性が出てきた。これにより、会計基準の国際的統合問題は、日本に関しても、極めて現実的で差し迫った課題になった⁸⁶。

その後、EUの指示を受けた欧州証券規制当局委員会(CESR)は、日本、米国、カナダの各会計基準についてIFRSと同等といえるかどうかを評価し、EUに対する助言を公表した。CESRは、日本の会計基準について、全体として同等としながらも、26項目について差異を指摘し、

⁸⁴平松一夫「会計基準国際化の歴史的経緯と今後の課題--調和からコンバージェンスへ」『企業会計』60巻4号2008年4月19項

⁸⁵平松一夫「コンバージェンス後のわが国会計基準の展望」『企業会計』61巻1号2009年1月25項

⁸⁶加古宜士「会計基準の国際的動向とわが国の制度的対応」『企業会計』58巻1号2006年37項

差異を排除するように求めた。これに対して、同等性評価を得るため日本が会計基準の改正を行うことになった。

その後、ASBJ は、国際会計基準審議会(IASB)との間で合意に達し、日本基準と IFRS とのコンバージェンスの期日とそれに至る過程を明確にした「会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取り組みへの合意」(東京合意)を公表した。東京合意では、重要な差異項目については 2008 年中に、それ以外の既存の差異項目については、2011 年 6 月末までにそれぞれ改称することで合意している。2008 年までに差異を解消するか、会計基準が代替可能であると認められるようにする必要がある項目としては、2005 年に CESR に指摘された項目である。このような経緯があり、日本基準の重要な分野に関してのコンバージェンスは、東京合意に伴う改正により、達成されることになったといわれる⁸⁷。東京合意は、日本が初めて日本基準を IFRS とのコンバージェンスを達成する期日を明示した画期的な合意であったとされる⁸⁸。その後、多数の会計基準の改正や創設がなされている。近年公表された会計基準をまとめると以下のようになる。

平成 9 年	連結財務諸表規則の改正
平成 10 年	研究開発費等に係る会計基準(平成 20 年に改正) 退職給付に係る会計基準(平成 20 年に最終改正) 税効果に係る会計基準
平成 11 年	金融商品に係る会計基準
平成 14 年	固定資産の減損に係る会計基準 一株あたりの当期純利益に関する会計基準(平成 22 年に最終改正)
平成 15 年	企業結合に係る会計基準
平成 17 年	役員賞与に関する会計基準 貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準(平成 22 年に改正) 事業分離等に関する会計基準(平成 20 年に改正) ストック・オプション等に関する会計基準 自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準
平成 18 年	棚卸資産の評価に関する会計基準(平成 20 年に改正)

⁸⁷西川郁生「会計基準のグローバル・コンバージェンスに向けた ASBJ の戦略―東京合意を公表して―」『会計基準』18 号 2007 年 9 月 14 項

⁸⁸山田辰己「IASB を巡る国際動向と日本の対応」『企業会計』60 巻 4 号 2008 年 4 月 30 項

	関連当事者の開示に関する会計基準
平成 19 年	四半期財務諸表に関する会計基準(平成 22 年に最終改正) 工事契約に関する会計基準
平成 20 年	連結財務諸表に関する会計基準(平成 22 年に改正) 金融商品に関する会計基準(平成 20 年に最終改正) 持分法に関する会計基準(平成 20 年に改正) セグメント情報等の開示に関する会計基準(平成 22 年に最終改正) 資産除去債務に関する会計基準 賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準
平成 21 年	会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準
平成 22 年	包括利益の表示に関する会計基準

IFRS を直接にわが国の財務報告制度に採用する方向性に関しては、二つの方式が議論されている。一つ目は、個別財務諸表に IFRS を導入した場合、法人税法、会社法との調整が必要となることから、個別財務諸表については、日本基準を適用し、連結財務諸表には IFRS を適用する連結先行の考え方である。二つ目は、会計基準は個別、連結ともに共通するものであるため、連結財務諸表と個別財務諸表の両方に IFRS を適用する考え方である。

2009 年 6 月に企業会計審議会から公表された「我が国における国際会計基準の取り扱いについて(中間報告)」では、連結先行の考え方を明らかにしており、IFRS の任意適用も強制適用に関しても、上場会社の連結財務諸表を対象とすることが適当であるとしている。中間報告では、個別財務諸表に関しては、国際的な比較可能性の面からは、連結財務諸表ほど重視されないこと、会社法・法人税法との関係の整理のための検討・調整が必要になることなどから、IFRS の適用については、幅広い見地から検討を行うことが必要になると述べられている⁸⁹⁾。

IFRS はグローバルな投資者に対する財務報告基準であり、日本においては、連結財務諸表の作成基準に導入される。現在日本では、課税所得計算の算定は、個別計算書類における当期純利益の額に基づき、申告調整を行って課税所得金額を算定する。そのため、連結財務諸表の作成基準とは、直接的には関係していない。しかし、現状では、連結財務諸表と、個別財務諸表の作成基準に関し、同一の会計基準を適用しているため、連結財務諸表の作成基準の IFRS とのコンバージェンスの影響は個別財務諸表の作成基準にも及び、会計基準の変化は、企業会

⁸⁹⁾小宮山賢「連単分離と会計基準」『企業会計』64 巻 5 号 2012 年 5 月 618 項

計と法人税法の関係にも影響を与えることになる。

3 項 中小企業の会計に関する動向

IFRS への対応に関して、中小企業会計に関する議論が行われることになったきっかけとしては、平成 14 年 4 月に施行された商法の改正で、商法上の計算規定が法務省令に移行したことにあると言われる⁹⁰。このような対応は、日本の会計基準が IFRS への対応を行う中で、会社法としても、それに容易に対応できるようにすることを目的としたものである。しかし、このような改正に伴い、IFRS へのコンバージェンスを目的として、改正・新設された会計基準が中小企業についても強制され、会計処理が複雑化することによるコストの増大等の、悪影響が生じるのではないかという主張がなされた⁹¹。そのため、衆議院及び参議院において、商法の改正の際には、計算関係規定を省令で規定する際は、中小企業に対して過重な負担を課すことのないよう、必要な措置を行うとする附帯決議が行われている。その後、平成 14 年 6 月に中小企業庁から、中小企業の会計に関する研究報告書が公表された、これを受けて、日本税理士会連合会は、平成 14 年の 12 月に「中小会社会計基準」を公表し、平成 15 年 6 月に日本公認会計士協会は、「中小企業のあり方に関する研究報告」を公表している⁹²。

平成 14 年の商法の改正をきっかけとして、中小企業の負担の軽減を図るために、中小企業の会計に関する検討が行われた結果、複数の会計基準が併存することとなった。このことは、会計基準の利用者である中小企業を戸惑わせることになるという問題があったことから、平成 17 年に、日本税理士会連合会、日本公認会計士協会、日本商工会議所、ASBJ の 4 団体によって、「中小企業の会計に関する指針」に統一が図られた⁹³。

中小企業の会計に関する指針では、「取引の経済実態が同じなら会計処理も同じになるよう、企業の規模に関係なく会計基準が適用されるべきである。本指針は、基本的に、このような考え方に基いている。」としている。会計は一つであるというシングルスタンドアードの考え方に立ったものであり、IFRS に変更が生じ、それに対応した日本の会計基準の改正が行われた場合、中小企業の会計に関する指針もその変更の影響を受けてしまうことになる。このことは、中小企業の会計に関し、IFRS の影響を受けないようにしようとした平成 14 年の商法改正の際の附帯決議の目的に反するものであり、中小企業側の反発を招くことになった⁹⁴。

その後、中小企業庁に、「中小企業の会計に関する研究会」が設置され、中間報告が公表されている。また、ASBJ に、「非上場会社の会計基準に関する懇親会」が設置され、報告書が

⁹⁰ 『企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応』社団法人日本租税研究協会 2011 年 11 月 50 項

⁹¹ 品川芳宣「日税連『中小会社会計基準』の趣旨と役割」『税理』46 巻 6 号 2003 年 4 月 16 項

⁹² 品川芳宣「非上場企業会計と税法との関係」『租税研究』728 号 2010 年 6 月 92 項

⁹³ 品川芳宣「非上場企業会計の新たな局面」736 号 2011 年 2 月 121 項

⁹⁴ 『企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応』社団法人日本租税研究協会 2011 年 11 月 51 項

公表された。中小企業の会計について、どちらの報告書でも、新たなルールを作成することの必要性について述べられている。これらの報告書を受けて、「中小企業の会計に関する検討会ワーキンググループ」が設置され、審議が行われた結果、「中小企業の会計に関する基本要領」が制定されることになった。

中小企業の会計に関する基本要領は、中小企業の経営者が活用しようと思えるよう、理解しやすく、自社の経営状況の把握に役立つ会計であること。金融機関、取引先、株主等、中小企業の利害関係者への情報提供に資する会計であること。中小企業の実務における会計慣行を十分考慮し、会計と税制の緩和を図った上で、会社計算規則に準拠した会計であること。計算書類の作成負担は最小限に留め、中小企業に過重な負担を課さない会計であること。という4つの考え方に立って作成されている。

中小企業の会計に関する基本要領では、要領の改訂について、「本要領は、中小企業の会計慣行の状況等を勘案し、必要と判断される場合に、改定を行う。」と定められている。品川芳宣教授によれば、このことは、ダブルスタンダードを明言しているわけではないものの、シングルスタンダードの理念のもとに、IFRSに変更があれば、日本の会計基準が改正され、中小企業の会計ルールについても変更が行われるという連鎖関係を、中小企業の会計に関する基本要領は有していないことを明確にしているとされる⁹⁵。

各論に関しては、次の項目について基本的な会計処理が取りまとめられている。

1. 収益、費用の基本的な会計処理
2. 資産、負債の基本的な会計処理
3. 金融債権及び金融債務
4. 貸倒損失、貸倒引当金
5. 有価証券
6. 棚卸資産
7. 経過勘定
8. 固定資産
9. 繰延資産
10. リース取引
11. 引当金
12. 外貨建取引等
13. 純資産
14. 注記

各項目の会計処理については、基本的には、今までの企業会計原則や会社計算規則、法人税法上の所得計算規定を取りまとめたものであり、取得原価主義的な考え方が重視されている。また、税効果会計は明記されておらず、適用するか否かは企業の任意とされている。これらの

⁹⁵品川芳宣『中小会計要領』の制定と中小企業会計の今後の方向』『税経通信』67巻5号2012年4月20項

事は、中小企業の会計処理上の事務負担に配慮していることを意味していると言われる⁹⁶。

中小企業の会計に関する基本要領における法人税法の関係について見てみると、要領が法人税法上の処理を全面的に受け入れたわけではないことから、要領に基づいて会計処理を行った場合でも、企業会計上の利益と、課税所得との間には、乖離が生じることになる。しかし、「本要領は、安定的に継続利用可能なものとする観点から、国際会計基準の影響を受けないものとする」とされていることや、取得原価主義的な考え方が重視されていることから、乖離の幅は、一定範囲に留められると考えられる。中小企業においては、商法上の計算書類を作成する際、法人税の申告を前提としている場合が多いことから、会計処理をについて法人税法における規定を参考にする場合が多いといわれる⁹⁷。要領においては、確定決算主義の維持という方針があり、それが果たされているという指摘がなされている⁹⁸。

第2節 コンバージェンスによる企業会計の改正と法人税法の対応

企業会計と税法との差異は、企業会計との調整を考慮しない規定の改正の他に、法人税法にとって対応が困難な内容の会計基準の改正が行われることによっても拡大している。例としては、「固定資産の減損に関する会計基準」がある。減損会計基準に基づく減損処理に対応する法人税法の規定は存在しないが、法人税法基本通達 7-5-1 の(5)の(注)により、減損損失も減価償却資産に関して計上した評価損に含まれるとしている。しかし、減損損失の認識、測定基準と、法人税法の評価損に関する規定は異なっており、確定決算において計上した減損損失の全部又は一部が損金不算入となる可能性は高いという指摘がなされている⁹⁹。

また、「資産除去債務に関する会計基準」に基づき、将来のキャッシュフローの見積額を現在価値に割り引いて計算する資産除去債務に対応する資産計上額は、確定支出額ではないため、税法上取得価額に含まれず、減価償却の対象になるものではないと考えられる。このように、会計基準のコンバージェンスに伴い、企業会計と法人税法との間で、異なった取り扱いを行う場面が増加している。

一方で、企業会計と、法人税法の調和を図ることを目的とした改正が行われ、税法と、企業会計が同様な処理を行うものもある。2007 年の税制改正では、「リース取引に関する会計基準」との調和を図るため、平成 20 年 4 月以降に締結する所得移転外ファイナンス・リース契約は

⁹⁶品川芳宣『『中小会計要領』の制定と中小企業会計の今後の方向』『税経通信』67 巻 5 号 2012 年 4 月 21 項

⁹⁷品川芳宣「商法改正と中小会社会計基準」『税研』20 巻 1 号 2004 年 7 月 35 項

⁹⁸竹中徹『『中小企業の会計に関する基本要領』の特性と制度会計における意義』『産業経理』134 項

⁹⁹畑山紀「確定決算主義の維持を前提とした 2 会計基準・1 会計指針システム」『税務会計研究』21 号 2010 年 55 項

売買取引とみなされ、賃借人のリース資産の償却方法は、リース期間定額法として、賃借人が賃借料として経理した場合においてこれを償却費として取り扱うものとされた。また、「棚卸資産の評価に関する会計基準」に対応し、棚卸資産に低価法を適用する場合における評価額は、事業年度末における会計上の金額とされ、トレーディング目的の棚卸資産は時価により評価している。このように、企業会計と税法の間の不整合はできる限り少なくするべきであるという考え方も残っていると考えられる¹⁰⁰。ここでは、国際会計基準に対する企業会計の対応と、関係する法人税法の状況についてまとめる。

1 項 工事契約

「工事契約に関する会計基準」が平成 19 年に制定されている。「工事契約における会計基準」の工事契約の対象は、仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、土木、建設、造船や一定の機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客の指示に基づき行うものであるとされ、受注生産のソフトウェアについても含まれるとされている。

基準が制定される以前は、工事進行基準と、工事完成基準のどちらを適用するかは任意であった。「工事契約に関する会計基準」では、工事の進行途中においても、成果の確実性が認められる場合には、工事進行基準が適用され、この要件が満たされない場合には、工事完成基準が適用されることになる。

法人税法上は、工事完成基準に関しては、「請負による収益の額は、別に定めるものを除き、物の引き渡しを要する請負契約にあつては、その目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日、物の取引を要しない請負契約にあつては、その約した役務の全部を完了した日の属する事業年度の益金の額に算入する。」とされている(法人税法基本通達 2-1-5)。また、同種の建設工事を大量に請け負ったような場合で、引き渡し量に従い代金を収入する特例や、観光がある場合や、工事の一部が完成し、完成した部分を引き渡すと、その割合に応じて工事代金を収入する特例や慣習がある場合には、対応する工事収入をその事業年度の益金とする、部分完成基準による収益認識の規定も存在する(法人税法基本通達 2-1-9)

法人税法の工事進行基準に関する規定については、長期大規模工事については、工事進行基準が強制されるとしている。平成 20 年の税制改正により、長期大規模工事の適用範囲について、工事期間を 2 年以上から、1 年以上に、請負金額が 50 億円以上から 10 億円以上に見直され、ソフトウェアの受注について適用範囲に追加される(法人税法施行令第 129 条 1 項)など、

¹⁰⁰ 弥永真生「確定決算主義—税務と会計の乖離と接近」『税理』50 巻 10 号 2007 年 7 月 120 項

「工事契約に関する会計基準」に対応をする内容の改正が行われているといわれる¹⁰¹。

2 項 棚卸資産

「棚卸資産の評価に関する会計基準」では、棚卸資産の評価方法、評価基準および開示について定められている。棚卸資産は、①通常の販売目的で保有する棚卸資産と、②トレーディング目的で保有する棚卸資産に分類され、通常の販売目的で保有する棚卸資産については、取得価額を貸借対照表価額とし、期末における正味売却価額が取得原価より下落している場合は、収益性が低下していると考え、正味売却価額が貸借対照表価額となる。一方で、トレーディング目的で保有される棚卸資産については、市場価格に基づく価額が貸借対照表価額となり、帳簿価額との差額が当期の損益となる。

棚卸資産の設定前は、原価法と低価法のどちらを用いるかは、企業の選択にゆだねられていたが、「棚卸資産の評価に関する会計基準」では、原価法が原則とされ、原価法の枠内で、収益性の低下したものについては簿価を切り下げることが強制されることになった。

棚卸資産の評価方法に関する会計処理に関しては、改正前は個別法、先入先出法、後入先出法、平均原価法、売価還元法、後入先出法により算定することとしていた。しかし、IFRSでは、後入先出法を採用することを認めていないため、コンバージェンスの観点から後入先出法については、評価方法として使用することが出来なくなった。また、最終仕入原価法については、すでに会計基準において認められないものとされている。

棚卸資産について、法人税法 2 条 20 号では、商品、製品、半製品、仕掛品、原材料その他の資産(有価証券を除く)で棚卸をすべきものとして政令で定めるものとしている。また、法人が事務所用消耗品、作業用消耗品、包装資材、広告宣伝用印刷物、見本品等も棚卸資産として扱われる(法人税法基本通達 2-2-15)法人税法上は、低価法については、承認申請を行い、承認を受けた場合、簿価の切下げによる評価損の損金算入が基本的に認められる。

平成 19 年度税制改正によって、低価法適用に際しての時価に係る規定は、「当該事業年度終了の時におけるその取得のために通常要する価額(再調達価額)」から、「当該事業年度終了の時における価額」に改められている(法人税法施行令 28 条 1 項 2 号)。「当該事業年度終了の時における価額」は、法人税法基本通達 5-2-11 において、「棚卸資産について低価法を適用する場合における法人税法施行令 28 条 2 号に規定する『当該事業年度終了の時における価額』は、当該事業年度終了の時ににおいてその棚卸資産を売却するものとした場合に通常付される価額

¹⁰¹大田達也「最近の会計基準見直しと法人税法改正」『税研』25 巻 1 号 2009 年 7 月 44 項

による。」としている。ここで規定されている「当該事業年度終了の時点における価額」は、いわゆる時価で、一般的には正常な条件により第三者間で取引されたとした場合における価額と解されていることから、企業会計上の正味売却価額とは基本的に同一になる¹⁰²。このことから、棚卸資産の評価に関する会計基準に準拠し、簿価切り下げを行った時に、税法上も、評価損として損金算入ができるよう、棚卸資産会計基準と整合するように規定が整備されたと考えられる。

法人税法においては、平成 21 年の税制改正において、後入先出法については、所定の経過措置を講じた上で廃止されることとされた。元々、法人税法が後入先出法を認めていたのは、企業会計上容認されている評価方法であったためである。そのため、企業会計においてこれが否定されるのであれば、法人税法上もこれを廃止することは当然であるといわれている¹⁰³。また、単純平均法についても、廃止が行われている。単純平均法については、後入先出法と同様に昭和 25 年以降、法人税法上、棚卸資産の評価方法として認められていたが、そもそも会計上認められた方法ではなく、また、適用実態もほとんどないため、改正により廃止が行われている¹⁰⁴。

3 項 リース取引

リース取引に関する会計基準は、平成 5 年 6 月に「リース取引に係る会計基準に関する意見書」が公表されている。この基準は、ファイナンスリース取引について、売買取引に準じた会計処理を原則としていたものの、一定の注記を要件に、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理(賃貸借処理)を行うことを認めていた。これは、法人税法が、リースを賃貸借として取り扱っていることに対応したものである。例外的に認められる処理にも関わらず、大半の企業がこの処理を採用している状況にあった¹⁰⁵。この点に関しては、借手がリース料の支払い義務を負っているにもかかわらず負債が計上されないオフバランスが容認されていることと、多くの会社が原則としている処理方法でなく、例外的な処理方法を適用しており、こうした状況

¹⁰²大田達也「最近の会計基準見直しと法人税法改正」『税研』25 巻 1 号 2009 年 7 月 42 項

¹⁰³品川芳宣「企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の論点」『企業会計』61 巻 4 号 2009 年 4 月 9 項

¹⁰⁴武田昌輔「法人税の原点を探る(第 74 回)会計基準と税務会計(2)棚卸資産の評価」『月刊税務事例』41 巻 11 号 2009 年 11 月 82 項

¹⁰⁵石井泰次、小賀坂敦、小宮山賢、佐藤信彦「座談会 リース会計基準等の設定経緯と考え方(特集 リース会計基準等の総合解説)」『企業会計』59 巻 7 号 2007 年 7 月 930 項

を是正する必要があるという批判が多数なされていた¹⁰⁶。

その後、平成 19 年に、「リース取引に関する会計基準」が公表されている。この基準では、これまで存在していた注記を条件とする賃貸借取引としての処理は廃止され、ファイナンスリース取引は、通常の売買取引に準じた会計処理に一本化された。これにより、旧基準で認められていた所有権移転外ファイナンスリース取引に関して、注記を条件に賃貸借処理を行うという例外的な処理は廃止された。リース資産と負債はオンバランス処理となり、貸手はリース債権又は、リース投資資産を財務諸表に計上することになる。「リース取引に関する会計基準」により、リース取引の実質を考慮した会計処理を行うことが出来るようになったと考えられる¹⁰⁷。

平成 19 年のリース税制改正は、「リース取引に関する会計基準」に歩調を合わせたものである¹⁰⁸。会計基準の改正に歩調を合わせ、法人税法上も、所有権移転外ファイナンスリース取引についても売買取引とみなされるように改正された。

法人税法 64 条の 2 では、3 項で税法上のファイナンスリース取引について、「資産の賃貸借(所有権が移転しない土地の賃貸借その他法令に定めるものを除く。)で、次に掲げる要件に該当するものをいう。」としており、①賃貸借に係る契約が、賃貸借機関の中途においてその契約をすることができないものであること、②賃貸借に係る賃借人が当該賃貸借に係る資産からもたらされる経済的な利益を実質的に享受することができ、かつ、当該資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているものであること。の二つの要件を挙げ、これに合致したものを税法上のファイナンスリース取引とした。

成道秀雄教授は、「リース税制は、当初からリース取引を利用しての租税回避を防止するために設けられたものであり、実質主義によって課税関係を見直してきた。それゆえ、新リース会計基準と同じ方向を向いているので、究極的には新リース会計基準に全面的に任せてよいのではないかというほど、リース税制の新リース会計基準への歩み寄りがみられた。」¹⁰⁹と述べている。リース取引に関する税制改正は、企業会計との調和を図る目的のものであったと考えられる。

¹⁰⁶大島恒彦「新リース会計基準と税法の対応--所有権移転外ファイナンス・リースの取扱いを中心として」『租税研究』713 巻 2009 年 3 月 186 項

¹⁰⁷石井泰次、小賀坂敦、小宮山賢、佐藤信彦「座談会 リース会計基準等の設定経緯と考え方（特集 リース会計基準等の総合解説）」『企業会計』59 巻 7 号 2007 年 7 月

¹⁰⁸大島恒彦「新リース会計基準と税法の対応--所有権移転外ファイナンス・リースの取扱いを中心として」『租税研究』713 巻 2009 年 3 月 196 項

¹⁰⁹成道秀雄「新リース会計基準と税務対応」『税研』23 巻 4 号 2008 年 1 月 28 項

4 項 過年度遡及修正

平成 21 年 12 月に企業会計基準委員会から、企業会計基準 24 号「会計上の変更及び誤謬の修正に関する会計基準」(過年度遡及会計基準)及び、企業会計基準適用指針 24 号「会計上の変更及び誤謬の修正に関する会計基準の適用指針」が公表された。この基準は、平成 23 年 4 月以降に開始する事業年度の期首以後に行われる会計上の変更及びおよび過去の誤謬の修正に適用されている。

過年度遡及会計基準が適用される以前は、会計基準の変更による影響は、注記によって開示されていた。財務諸表利用者が比較を行う場合、注記に記載されている情報をもとに、会計方針の変更がなかった場合の利益の金額を逆算することによって、前期以前と同一の条件で比較することとしていた。過年度遡及修正会計基準に従い遡及修正を行い、過年度の財務諸表と、当期の財務諸表を同じ方法で作成し表示することで、財務諸表の期間比較可能性を高めることが出来るとされている。

また、会計基準の変更及び誤謬の訂正の影響は、従来は当期の損益に含まれていたため、当期の損益に厳密には当期に帰属しない損益が含まれていた。過年度の財務諸表に遡及適用または修正再表示することにより、当期の損益から過年度の影響が排除されることになった¹¹⁰。比較可能な情報を、原則として財務諸表本体の全ての項目について提供することで、特定の項目だけでなく、財務諸表全体についての比較可能性が高まると考えられること、遡及修正が行われることで、情報の有用性が高まるとされる¹¹¹。

過年度遡及会計基準では、65 項で「会計上の誤謬の取扱いに関し、IAS 第 8 号及び FASB-ASC Topic250 における誤謬を修正再表示する考え方を導入することは、期間比較が可能な情報を開示するという観点からも有用であり、国際的な会計基準ことコンバージェンスを図るという観点からも望ましいと考えられる。」としている。過年度遡及会計基準は、国際間の財務諸表の比較可能性の確保、国際的な会計基準のコンバージェンスという観点から基準化されたものである¹¹²。

過年度遡及会計基準には、大きく分けると、「会計上の変更」と、「過去の誤謬の訂正」がある。会計上の変更は、さらに「会計方針の変更」と、「表示方法の変更」、「会計上の見積もりの変更」に分かれる。そして、具体的な処理が「遡及適用」と「財務諸表の組み換え」、「修正

¹¹⁰金子裕子「過年度遡及処理の会計上の取扱い―実務上の主要の論点および遡及処理と見積りとの関係」『企業会計』63 巻 3 号 2011 年 3 月 58 項

¹¹¹山田康裕「過年度遡及修正による比較可能性の向上―会計方針の変更を題材として」『企業会計』59 巻 9 号 2007 年 9 月 39 項

¹¹²木村一夫「過年度遡及の申告調整」『税務弘報』60 巻 2 巻 2012 年 2 月 118 項

再表示」である。

「過去の誤謬の訂正」に関しては、「誤謬」とは、①財務諸表の基礎となるデータの収集又は、処理上の誤り、②事実の見落としや、誤解から生じる会計上の見積もりの誤り、③会計方針の適用の誤り又は表示方法の誤りをいう。これらの修正に関しては、「修正再表示」が行われ、過去の財務諸表における誤謬の訂正を、財務諸表に反映させることになる。

過年度遡及修正は、あくまで企業会計独自の制度である。そのため、過年度遡及修正を行ったことにより、税法上利益や損失が発生することはなく、課税所得の計算上は収益や費用、原価、損失を認識することにはならない¹¹³。但し、過年度遡及修正会計基準に対応して、平成 23 年の税制改正で、3 点について改正が行われている。

一つ目は、耐用年数の短縮に関する改正である。自社の減価償却資産が法定耐用年数に満たない場合、国税局長の承認を得て、短縮された耐用年数を適用することが出来るが、その場合、従来は、短縮された耐用年数に対応した償却率で減価償却を行っていた。これが改正され、耐用年数は未経過使用可能期間とされ、未経過使用可能期間で償却されることになった。

二つ目は、陳腐化償却の廃止である。過年度訴求修正と同様な効果をもたらすと考えられる臨時償却が廃止されたことから、税法上も、陳腐化償却の廃止が廃止されることになった¹¹⁴。

三つ目は過年度事項の修正の内容を記載した書類を、確定申告書に添付する必要があるようになったことである。過年度遡及会計基準が適用されると、前期末の繰越利益欠損金と当期首の繰越利益欠損金が異なる可能性が出てくる¹¹⁵。その点について説明を行うための書類が、確定申告書に添付する必要があるという規定が法人税法施行規則 35 条 2 号に設けられている。

5 項 資産除去債務

平成 20 年に公表された、「資産除去債務に関する会計基準」では、一定の要件に該当する有形固定資産に係る資産除去債務は将来キャッシュフローの割引現在価値によって、その発生時に負債に計上するとともに同額を有形固定資産の帳簿価額に算入し、残存耐用年数にわたって、各期に費用配分することを求めている。資産除去債務は「有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用(意図した目的のために正常に稼働させること)によって生じ、当該有形固定資産

¹¹³成松洋一「過年度遡及会計基準と法人税をめぐる諸問題」『租税研究』751 巻 2012 年 5 月 172 項

¹¹⁴阿部晋也「過年度遡及処理に対応する税務上の取扱い―平成 23 年度税制改正大綱を踏まえて」『企業会計』63 巻 3 号 2011 年 3 月 424 項

¹¹⁵成松洋一「過年度遡及会計基準と法人税をめぐる諸問題」『租税研究』751 巻 2012 年 5 月 173 項

の除去に関して、法令又は契約で要求される法律上の義務及びこれに準ずるもの」と定義される。資産除去債務に関する会計基準は、有形固定資産の取得等により除去に関する将来の負担を財務諸表に反映させることにより投資情報に役立たせるためと、国際会計基準とのコンバージェンスの観点から設けられた基準である。

資産除去債務については、資産の取得時点で除去にかかる義務が存在するものについては、その義務を資産の取得時に計上し、取得時には義務が存在しなくても、有形固定資産の稼働等に従って、使用の都度発生する場合などにはその時点で計上するとされる。その本質は、将来除去費用の引当債務である¹¹⁶。

法人税法では、有形固定資産の取得価額には、取得時の付属費用を含めることができる。法人税法上、取得価額に算入される金額は、①資産の購入の代価(引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税)その他当該資産の購入のために要した費用と、②当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の合計の額である。固定資産の帳簿価額に加算された資産除去債務相当額については、上記のいずれにも該当しないため、将来における資産除去費用は取得価額に含めることができない。資産除去債務のための活発な市場は存在せず、その測定は、将来の除去に要する見積支出の現在価値計算によって行われる¹¹⁷。履行の義務があるとはいえ、支出金額や、支出時期が不確定な資産除去債務は法人税法上の債権とは認められない。将来の資産除去費用を含む減価償却費の損金算入に対しては、債務確定主義から否認されると考えられる¹¹⁸。

6 項 固定資産の減損

減損とは、資産の収益性が低下し、帳簿価額を回収することができなくなった状態をいう。このような価値が減少した資産の帳簿価額について、収益性の低下を契機とした切り下げを行うことを減損会計という。

当該不動産の帳簿価額の切り下げを行わない場合、結果として、将来へ損失を繰り延べることになる。減損会計が制定された背景には、コンバージェンスのために設けられたという背景と、バブル経済時に企業が積極的に行った設備投資が、その後の景気後退のため、過剰投資となってしまう、帳簿価額を過大に表示したまま将来に損失を繰り延べているのではないかとい

¹¹⁶岩田健太郎、清宮陽二「資産除去債務の会計・税務」『税務弘報』58巻3号2010年3月23項

¹¹⁷鈴木一水「資産除去債務の当初測定」『企業会計』61巻10号2009年10月33項

¹¹⁸菊谷正人「会計基準の国際化と課税所得」『税務会計研究』22号2011年59項

う懸念が広がったことがある¹¹⁹。そのため、資産の収益性が低下し、投資額の回収が見込めなくなった状態において、回収可能性を反映させるように帳簿価額を減額する会計処理が要請されることになった。平成 14 年 8 月に企業会計審議会から「固定資産の減損に係る会計基準」が公表され、平成 17 年 4 月 1 日以降に開始する事業年度から全面適用されている。

減損会計の適用では、まず、資産または、資産グループに、減損の兆候があるかどうかを判定する。次に、減損が認められた資産又は資産グループについて、その資産を継続的に使用することによって得られる将来キャッシュフローの総額を見積もり、その総額と資産の帳簿価額を比較し、前者が後者を下回っている場合、減損を認識する。その後、資産又は資産グループの回収可能価額を見積もり、資産の帳簿価額から回収可能価額を差し引いた金額を減損損失として計上することになる。減損会計は、資産のグルーピングや、将来キャッシュフローの経営者による見積もりなど、経営者による見積もりの依存度が高い会計基準である。

税法に関しては、「税法は、将来の見積もりに依拠した処理は、税法の要求する客観性、検証可能性、公平性の観点から、極力排除しており、固定資産の減損損失が損金算入される可能性は、将来とも想定できない。」¹²⁰といわれる。

法人税法の中で、減損に類似する取り扱いとしては、資産評価損の損金算入と、減価償却を行う際の耐用年数の短縮がある。法人税法第 33 条 1 項では、「内国法人がその有する資産の評価替えをしてその帳簿価額を減額した場合には、その減額した部分の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。」としており、減額を行った部分の金額は損金とはならない。しかし、災害による著しい損傷により資産の価額が帳簿価額を下回った場合や、政令で定める事実が生じ、損金経理により減額を行った場合、評価替えの直前の当該資産の帳簿価額と、その評価替えをした日の属する事業年度の終了の時点における資産の価額との差額に達するまでの金額については、損金算入が認められる(法人税法 33 条 2 項)。

法人税法施行令 68 条 2 項では、固定資産について、損金算入が認められる特定の事実には以下の物があるとしている。

①当該資産が災害により著しく損傷したこと②当該資産が一年以上にわたり遊休状態にあること③当該資産が本来の用途に使用することができないため他の用途に使用されたこと④当該資産の所在する状況が著しく変化したこと⑤①から④までに準ずる特別の事実。

このような特定の事実は、減損会計における減損の兆候として考えられる事象に類似してい

¹¹⁹ 阪智香「減損会計のコンバージェンスに向けた課題：IAS 第 36 号およびわが国減損会計基準の相違とその会計思考」『商學論究』55 巻 1 号 2007 年 6 月

¹²⁰ 『企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応』社団法人日本租税研究協会 2011 年 11 月 23 項

るのみならず、個別に列挙された事項に準ずる事実を含める包括条項を規定していることからすると、減損損失における減損損失の認識の根拠となった事実をある程度包含するとも考えられる¹²¹。ただし、減損会計基準の取り扱いに比べ、法人税法上の資産の評価損の計上には、非常に厳しい取り扱いがなされていたといわれる¹²²。

耐用年数の短縮は、稼働率などを考慮し、法令の定める短縮事由に該当した際は、耐用年数の短縮を認める制度である。将来に向けて法定耐用年数を短縮するため、将来を見積もるという観点からは、減損会計と考え方を共有しているとされる¹²³。

法人税法基本通達 7-5-1 では、「法人税法第 31 条第 1 項に規定する『償却費として損金経理をした金額』には、法人が償却費の科目をもって経理した金額のほか、損金経理をした次に掲げるような金額も含まれるものとする」とされており、その中には、減価償却資産について計上した除去損又は評価損の金額のうち損金の額に算入されなかった金額(法基通 7-5-1 (5))とされている。平成 14 年度の法人税法の改正では、「評価損の金額には、法人が計上した減損損失の金額も含まれることに留意する。」(法基通 7-5-1 (5)(注))とされた。これは、償却限度額計算において償却不足額が生じた場合に限り、その不足額の範囲で減損損失として損金算入することを示している¹²⁴。割引計算により算出された「回収可能価額」を利用する減損損失の金額のうち、損金算入できる金額は税務上の減価償却不足額を上限とする。算出した減損損失の一部は税法上否認され、減損損失の全面的損金算入ではなく、部分的損金算入が容認されているに過ぎない¹²⁵。

税法では、課税所得計算において、公平性、客観性、検証可能性及び客観性が不可欠である¹²⁶。しかし、減損会計において、将来キャッシュフローの計算を行う際には、経営者の恣意性が大きく影響することを避けることが出来ない。また、使用価値の計算の際に、割引計算を行うが、この際用いられる割引率の代償により、算出される現在価値が大きく変わってしまうという問題もある。このような、将来キャッシュフローや割引率を用いて計算した減損損失について、現行の法人税法ではそのまま損金として認められる可能性は低いと考えられる。

¹²¹ 菊谷正人、依田俊伸、三沢清「判例研究 現行税制の課題と展望(11)固定資産の減損損失と現行税制の課題」『税経通信』61 巻 10 号 2006 年 8 月 213 項

¹²² 成道秀雄「減価償却と減損損失の課税上の論点」『租税研究』721 巻 2009 年 11 月 30 項

¹²³ 島田眞一「固定資産の減損会計と税法の関係」『企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応』社団法人日本租税研究協会 2011 年 11 月 150 項

¹²⁴ 菊谷正人「会計基準の国際化と課税所得」『税務会計研究』22 号 2011 年 57 項

¹²⁵ 菊谷正人「会計基準の国際化と課税所得」『税務会計研究』22 号 2011 年 57 項

¹²⁶ 『企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応』社団法人日本租税研究協会 2011 年 11 月 154 項

第3節 国際会計基準への会計基準と法人税法の対応

2章では、日本のIFRSへの対応と、会計基準のコンバージェンスが行われたことに対する法人税法の対応の影響について検討を行った。コンバージェンスに対応した法人税法の改正としては棚卸資産の評価に関する会計基準や、リース取引に関する会計基準、工事契約に関する会計基準等があり、法人税法が企業会計の改正に対応することで、両者の差異を広げないようにする取り組みがなされていた。

一方で、対応が行われていないものも存在する。減損損失については、企業が減損の兆候がある資産や資産グループについて、減損損失の認識をするかの判断を行っており、その判定や使用価値の算定において用いられる将来キャッシュフローも、企業に固有の事業を反映した合理的で予測可能な仮定や予測に基づいて見積もられるなど、法人の主観的な判断に委ねられている。法人税法では、適正で、公正な課税を実現するため、資産の評価損については、客観的に損失が実現している場合に限り損金算入を認めるとしてきたことから、減損損失が法人の判断で行う損失の見積もり計上であることを勘案すると、減損損失の損金算入を認めることは難しいとされる¹²⁷。このように、固定資産の減損に係る会計基準、資産除去債務に関する会計基準等、改正に対して、法人税法の対応が行われていない会計基準もあり、会計基準のコンバージェンスについては、企業会計と法人税法との乖離を一層進めているといわれる¹²⁸。

また、現状で、コンバージェンスの対象となっていない項目の中に、企業会計と法人税法との関係が非常に深い項目が存在する。例えば、減価償却については、企業会計原則では、資産の取得原価は、資産の種類に応じた資産配分の原則によって各事業年度に配分しなければならない。有形固定資産は、当該資産の耐用年数にわたり、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならないとしている。企業会計原則では、減価償却については、抽象的な内容しか定められていないのに対し、税法では、減価償却方法についての詳しい内容について定めている。その中でも、耐用年数については、他に明確な基準があるわけではないため、「法廷耐用年数」とされ、企業会計と、税法において共通して用いられる基準となっている¹²⁹。

一方でIFRSにおいては、減価償却方法について、使用される方法は、将来の経済的便益が企業によって消費されると予測されるパターンを反映する物でなければならないとされてお

¹²⁷原省三「法人税法と商法、企業会計の相互関係と今後調整すべき課題について」『税務大学校論叢』51号2006年6月492項

¹²⁸品川芳宣「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義の行方」『税経通信』64巻6号2009年5月24項

¹²⁹品川芳宣「トライ・アングル」『税務弘報』54巻4号2006年4月88項

り(IAS16 号 60 項)、少なくとも各事業年度末には再検討を行い、もし資産に具現化された将来の経済的便益の予測消費パターンに大きな変更があった場合には、変更されたパターンを反映するように変更しなければならないとされる(IAS16 号 61 項)。また、耐用年数に関しても、決定にあたっては、①当該資産について予想される使用料、②予想される物理的自然減耗、③生産技術の変化、もしくは向上、又は当該資産により製造される製品若しくは提供される役務に対する市場需要の変化から生じる技術又は経済的陳腐化、④資産の使用に対する法的又は類似の制約といったすべての要素を考慮する必要があるとされる(IAS16 号 56 項)。

減価償却方法について、資産の将来の経済的便益の消費パターンを要求する IFRS に対して、税法の定める減価償却方法をそのまま採用できるのかという問題がある。また、耐用年数について、IFRS は、企業が使用年数や、予想される物理的・経済的な陳腐化等を自主的に考慮して決定することを要求しており、税法の定める耐用年数をそのまま採用できるのかという点についても問題がある。IFRS による耐用年数と、税法の耐用年数が一致しているか、似通っていれば問題はないものの、IFRS の耐用年数が税法の耐用年数よりも長い場合、税法の減価償却費よりも、IFRS の減価償却費が小さくなることから、企業にとっては、税務メリットを放棄しなければならないという問題が生じる事になる。一方で、企業が税務メリットを享受するために、IFRS の耐用年数を採用すべきであるにも関わらず、税法の耐用年数を採用した場合には、逆基準性の問題を発生させることになる¹³⁰。このように今後、企業会計と法人税法と密接な結びつきが存在する論点がコンバージェンスの対象となった場合、両者の関係について、大きな問題が発生し、確定決算主義のあり方についても議論が求められることになると思われる。

「我が国における国際会計基準の取り扱いについて(中間報告)」では、IFRS の任意適用と強制適用について、上場企業の連結財務諸表を対象とすることが適切であるとしている。個別基準については、会社法や法人税法との関係などから、IFRS の適用については、幅広い見地から検討が必要になるとしている。そのため、課税所得計算に関係する個別基準について、IFRS による考え方が導入されるか否かは明らかではない。しかし、現状の日本の会計基準では、連結基準と個別基準について、同一の基準を適用しているほか、中間報告では、連結先行の考え方が明らかにされていることなどから、個別基準についても、IFRS の考え方が導入される可能性もあり、検討が必要になると考えられる。

日本における将来的な企業会計と法人税法の関係を検討する上で、他国における状況についてみていくことは有用であることから、次章では、ドイツと米国の例を見るとともに、ヨーロ

¹³⁰ 『企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応』社団法人日本租税研究協会 2011 年 11 月 60 項

ツパにおいて採用されている、CCCTBによる企業会計と税法の関係について検討を行う。

第3章 米国及びドイツ、CCCTBにおける企業会計と税法の関係

第1節 米国における企業会計と税法との関係

1項 帳簿一致の要件について

米国の法人税法の課税要件は、米国内国歳入法(IRC:Internal Revenue Code)において規定されている。米国は、日本とは異なり、企業の利益計算と課税所得計算を分離して行う分離型であり、法人税申告書上において、すべての所得と諸控除を記載した課税所得計算を行う様式となっている。そして、課税所得は、所得から控除額を差し引いた金額ということになる¹³¹。

米国の法人税法が分離型をとった理由として、矢内一好教授によれば、以下の3つの理由があるといわれる。1つ目は、米国では、会社法等は州法であり、連邦法である税法は州法である会社法等に対して、依存関係になかった。そのため、日本のように、会社法に基づく「確定した決算」という概念が存在しなかったことである。2つ目は、1909年に法人免許税が立法されたころには企業会計は、法律に規定するに足る成熟した会計慣行が米国に存在しなかったため、法人の課税所得の計算については、制定された法律の規定と、その規定に対する判例等によって進展したことがある。そして、3つ目の理由として、連邦所得税の施行に関して、米国憲法上の制約が存在したため、1909年に連邦免許税という間接税が制定され、連邦免許税の課税標準である純所得計算がその後、米国の法人税の原型となったことがある。連邦免許税は実質的には法人所得に対して課税する法人税だったが、間接税のため、企業利益と直接的な関連を検討対象とすることができなかったといわれている¹³²。

申告調整方式による問題点としては、会計上の利益をできる限り大きくする一方で、課税所得はできる限り小さくするという動機が働くことがある。減価償却を例にすると、企業会計で利益を計算する際には、減価償却費が小さくなる計算方法が適用され、課税所得の計算では、減価償却費が大きくなる計算方法が適用されることになる¹³³。そのため、税制上の優遇措置な

¹³¹矢内一好「米国法人税の分析―確定決算主義再検討の観点から―」『租税研究』746号 2011年12月 97項

¹³²矢内一好『米国税務会計史―確定決算主義再検討の視点から―』中央大学出版部 2011年5月 244

¹³³矢内一好『米国税務会計史―確定決算主義再検討の視点から―』中央大学出版部 2011年5月 250項

どを利用して税負担を減少させている場合、代替ミニマムタックス(AMT:Alternative Minimum Tax)が課されることになる。

アメリカの内国歳入法においては、企業会計と法人税法との関係について、「課税所得は、納税者が継続的に帳簿を付けて利益を算定するために用いられている会計方法に基づき計算されなければならない(IRC § 446(a))」とする規定を置いている。また、後入先出法等非常に限られた項目であるものの、帳簿の一致を求める規定も存在する。

1. 内国歳入法第 446 条の意義

米国では、1861 年の南北戦争の戦費調達のために初めて所得税法が導入され、その後、1909 年に、事実上の法人所得税である、法人免許税(corporation excise tax)が制定されている。1918 年の法人税法の改正において、「納税義務者の記帳に継続して使用されている会計処理基準に従って事業年度又は暦年を基礎に計算されなければならない」とする規定が制定されることになった。この規定は、1954 年に創設される IRC446 条 a 項の原型になり、現在まで受け継がれている¹³⁴。帳簿の一致要件が制定された理由について、Gertzman は「課税所得を算定するにあたり、財務報告目的で使用されている会計方法を用いることは、納税義務者にとって適切でかつ便利であるという実務的な考え方があったことがある」¹³⁵としている。

内国歳入法 446 条では、「(a)一般原則—課税所得は、納税義務者が継続して帳簿における所得計算に用いている会計処理基準により行うこととする。」としている。また、「(b)例外—納税者が継続的に用いている会計方法が存在しない場合、又は、納税者が用いている会計方法が、所得を明確に反映しない場合、課税所得の計算は、財務長官が所得を明確に反映すると認める方法によってなされなければならない」とされている。そして、「(c)認められる会計処理基準—(a)及び(b)項に従うことを条件とし、納税義務者は、次に掲げる会計処理基準のいずれかに基づいて課税所得の計算をすることができる (1)現金主義(2)発生主義(3)本章において認められたその他の方法(4)認められた上述の処理基準の混合形態」、「(d)複数の事業を営む納税義務者—複数の事業に従事する納税義務者は、課税所得の計算において、その事業ごとに異なる会計処理基準を使用することができる。」「会計処理基準の変更に関する要件—本章に別段の定めがある場合を除いて、継続して帳簿における所得計算に用いている会計処理基準を変更する納

¹³⁴坂本雅士「アメリカ内国歳入法における「会計方法の総則」について—IRC 第 446 条にみる企業会計依存の視点」『産業経理』61 巻 1 号 2001 年 87 項

¹³⁵ Stephen F. Gertzman “Federal tax accounting” Warren Gorham & Lamont 1993 2-7

税義務者は、新しい会計処理基準に基づいて課税所得を計算する前に、財務大臣の同意を得ることとする。」

a 項は、納税義務者は帳簿上で利益を求めるのと同じ会計方法を用いて課税所得を算定しなければならないことを意味しており、会計帳簿と税の申告書において使用される会計方法が一致することを要請している。そのため、特定の会計方法を用いて申告書を作成するためには、その方法を会計帳簿でも使用することが求められる¹³⁶。内国歳入法においては、446 条の「会計処理基準」に関して、積極的な定義は行われていないが、所得算定の上での収益と費用の計上時期の決定方法であると解されている。

納税義務者が継続して帳簿における所得計算に用いており、所得を明瞭に反映している会計処理基準がどのようなものであるかについては、財務省規則 1.446-1(a)(1)において、「特定の取引又は事業において、認められた条件又は実務に従い、一般に認められた会計処理の基準を継続的に使用している会計方法は、すべての益金及び損金の項目が毎年継続的に処理されている場合、通常、所得を明確に反映するものと認められる。」としている。

2. 後入先出法に関する一致要件

後入先出法が税法上最初に規定されたのは、1938 年である。後入先出法の一致要件については IRC § 472 条において規定されている。後入先出法に関しては、納税者の選択により、かつ一定の要件を満たす場合、期末たな卸資産の評価方法として後入先出法が認められる(IRC § 472 条(a))。IRC § 472 条(c)においては、後入先出法の適用にあたって、以下のように規定している。

「本条(a)項は、納税者が(中略)当該方法を初めて採用する課税年度にかかる次の報告書またはステートメントの目的において、その年度の利益、収益または損失の確定のため棚卸資産を評価する際に本条(b)項で定めた方法以外の方法を用いていないことを財務長官に同意させた場合にのみ適用しなければならない。

(1)株主、パートナーまたはその他の出資目的、あるいは信託受益者目的のため

(2)信用目的のため¹³⁷」

この規定は、後入先出法を初めて採用する場合には、財務会計目的の財務諸表においても同

¹³⁶坂本雅士「アメリカ内国歳入法における「会計方法の総則」について—IRC 第 446 条にみる企業会計依存の視点」『産業経理』61 巻 1 号 2001 年 86 項

¹³⁷ IRC§472(c) 翻訳 永田守男「米国税法における後入先出法の行方」『財務会計研究』4 号 2010 年 5 月 77 項

様に後入先出法を適用していることを条件とすることを求めている¹³⁸。後入先出法は、財務会計において認められた会計方法であることを理由に導入が求められたことと、導入により税収の減少が懸念されたことから、後入先出法の魅力を減少させる目的で、一致の要件が要求されることになった¹³⁹。

ただし、後入先出法に関する帳簿一致要件は、形式上は維持されているものの、実質的には当初期待されていた、課税所得の減少という税務上の特典を得るためには、企業会計上の利益の減少という対価を負担する状態にはなっていないといわれる¹⁴⁰。例えば、財務省規則 1.472-2(e)では、帳簿一致要件に違反しているとは見なされない要件として、以下のようなものが挙げられている。

「(i)信用目的書類または財務報告書(予備的かつ未監査財務報告書を含む)において、納税者の主要な表示の補足または説明として報告される、課税年度の利益、収益、または損失の情報を確定するために後入先出法以外の方法を利用すること

(ii)棚卸資産の価値を試算として報告する目的で、納税者の手元にある棚卸財の価値を確定するために後入先出法以外の方法を利用すること」¹⁴¹

財務省規則 1.472-2(e)に記載があるように、納税者の手元にある棚卸資産の価値を確定するために後入先出法以外の方法を利用することが帳簿一致要件に違反しないとされるなど、後入れ先出法に関する帳簿一致要件は必ずしも厳格であるわけではなく、ある程度の柔軟性が存在すると考えられる。

これは、内国歳入庁が帳簿要件を厳格に解釈して適用しようとするのに対して、納税者が財務情報の充実を求めて、後入先出法による棚卸資産または利益情報を開示しようとして財務報告において補足的な情報に工夫を凝らしたために税務紛争が絶えなかったこと、さらに他の規制機関への財務情報の提供において、後入先出法以外の方法が求められたことがある¹⁴²。その結果、1981年に規制が設けられ、現状のように実質的には先入先出法による利益情報の開示を行っている場合でも、帳簿の一致要件に違反しているとはされない状況になった。このことから、後入先出法に関する帳簿一致要件について、当初期待されていた効果を発揮しづらくなってきていると考えられる。

¹³⁸永田守男「米国税法の帳簿一致要件と IFRS」『會計』178 巻 4 号 2010 年 10 号 86 項

¹³⁹坂本雅士「後入先出法の一致要求の適用範囲」『信州短期大学研究紀要』10 巻 1・2 号 1998 年 12 月

¹⁴⁰永田守男「米国税法の帳簿一致要件と IFRS」『會計』178 巻 4 号 2010 年 10 号 525 項

¹⁴¹ 翻訳 永田守男「米国税法における実質帳簿要件」『静岡大学経済研究センター研究叢書』8 号 2010 年 3 月 69 項

¹⁴²永田守男「米国税法における実質帳簿要件」『静岡大学経済研究センター研究叢書』8 号 2010 年 3 月 70 項

3. 値洗法適用における、実質的な帳簿一致要件について

米国は、申告調整方式をとっていることから、日本と異なり、損金経理要件が課されることは限られており、企業会計と税法は分離していると言われる。その根拠としては、日本の損金経理要件に同様な規定は、後入先出法による一致要件などに限定されていることが理由にある。しかし、永田守男教授によれば、後入先出法に関する一致要件以外にも、きわめて限定された場合に限られるものの、帳簿との一致に関する規定が存在するといわれる。これらの規定は、義務ではなく納税者の選択によるものであり、IRC または、財務省規則の定めに解釈の余地が生じる場合に設けられ、税務当局と、納税者の間で争いが生じる事を防ぐ目的で規定されたものである¹⁴³。ここでは、値洗法適用に関する規定を検討する。

国内歳入法においては、証券ディーラーを対象に、その所有する証券に根洗法の適用を定める規定が存在する。IRC § 475(a)では、次のように定められている。

「(a)一般規定—本項のいかなる規定にも関わりなく、証券ディーラーが保有する証券については、以下の規定が含まれなければならない。

(1)証券ディーラーの保有する棚卸資産でいかなる証券も公正市場価値で棚卸資産に含められなければならない。

(2)証券ディーラーの保有する棚卸資産ではないが、課税年度末時点でディーラーが保有しているいかなる証券についても、

(A)証券ディーラーは、かかる課税年度の最終事業日に公正市場価値で売却されたものとして、利得または損失を認識しなければならない。

(B)いかなる利得または損失もかかる課税年度に計上されなければならない。

計上された利得または損失がその後実現した場合には、いかなる利得または損失についてもその金額に対して適切な修正がなされなければならない。財務長官は、本項の規定をここで定められた以外の時点でも適用することを規則により定めることができる。」

しかし、公正価値の決定方法については、特に定めがなく、スワップ取引等に代表される IRC475 条が対象とする証券については、いかなる評価方法が所得を明瞭に反映するかについては、課税当局と納税者の間で争いがたびたび発生しており、両者にとって大きな負担になっていたといわれる。そこで、業界団体からの要望もあり、財務省は、2007 年に財務省規則 1.475(a)-4 を公表している¹⁴⁴。この規定のもとでは、財務諸表で報告された価値を、連邦所得

¹⁴³永田守男「米国税法における実質帳簿要件」『静岡大学経済研究センター研究叢書』8号 2010年 3月 90項

¹⁴⁴永田守男「米国税法における実質帳簿要件」『静岡大学経済研究センター研究叢書』8号 2010

税目的での公正価値として利用出来るとすると規定している。これは、公正価値評価が財務会計と税務会計が一致していれば課税当局はその評価を受け入れる事を意味している¹⁴⁵。この規則の適用は任意であり、納税者はこの規定を適用することを選択することなく財務会計と異なる評価を申告することが出来る。ただし、その場合は、評価について、納税者と課税当局との間で争いが生じる可能性がある。

用いられる財務諸表については、一般に公正妥当と認められた会計基準に従って作成された財務諸表が対象となっており、申告書において計上される評価損益としては、損益計算書と同様に計上されなければならない¹⁴⁶。理由としては、損益計算書上の評価の方が貸借対照表上やその他のものをもとにするよりも信頼できると考えられたためである損益計算書に関しては、価値の変動が存在する場合、留保利益や一株あたりの利益にも影響があり、財務報告目的の利益と税目的の所得の計上する際に、両者の関係に緊張をもたらすことにつながるが、貸借対照表には、そのような関係がないためであるといわれる¹⁴⁷。

4. 小括

ここでは、米国における帳簿一致の要件について確認を行った。米国は課税所得計算と、課税所得の算定を分離して行う分離型であるが、内国歳入法第 446 条の帳簿一致要件や、後入先出法に関する一致要件、値洗法における実質的な帳簿一致要件が存在し、企業会計と法人税法を結びつける規定も存在する。しかし、内国歳入法第 446 条の会計処理基準とは、同条(b)にあるように、現金主義、発生主義等を指すものであることから、内国歳入法第 446 条は収益の計上時期に関する規定であると言われる¹⁴⁸。そのため、446 条に関する帳簿一致要件は、帳簿と申告書において、同一の会計方法を使用しなければならないと、それ以外の方法を使用することを完全に禁止しているというわけではなく、特定の要件のもとに、多くの例外を認めている規定である¹⁴⁹。また、後入先出法に関する一致要件についても、形式的には維持されている

年 3 月 92 項

¹⁴⁵永田守男「米国税法における後入先出法の行方」『財務会計研究』4 号 2010 年 5 月 75 項

¹⁴⁶永田守男「米国税法における後入先出法の行方」『財務会計研究』4 号 2010 年 5 月 76 項

¹⁴⁷ Richard G. Larkins & Kyle H. Kele H. & Jasper J. Nzedu “Safe Harbor or No Safe Harbor: A First Look at the Mark-to-Market Safe Harbor Regulations” Journal of Taxation of Financial Products, Vol.7 2008

¹⁴⁸矢内一好『米国税務会計史—確定決算主義再検討の視点から—』中央大学出版部 2011 年 5 月 227 項

¹⁴⁹坂本雅士「アメリカ内国歳入法における『会計方法の総則』について—IRC 第 446 条にみる企業会計依存の視点」『産業経理』61 巻 1 号 2001 年

ものの、実質的には、当初期待された効果を必ずしも果たしていない。その他に、実質的な帳簿一致要件が存在するものの、規定の対象となるのはきわめて限定されている。このことから、法人税法 74 条 1 項や、損金経理要件、公正処理基準に関する定めがある日本と比べ、企業会計と法人税法の結びつきは弱いと考えられる。

そのような状況のもとで、エンロンの事件をきっかけに、企業会計による利益計算と、課税所得計算の乖離について議論が行われることになった。従来、米国においては、企業会計と法人税法の乖離に関する対応は、租税特典の縮小や、新税の導入などによって行われていた。しかし、エンロン事件後は、これまでと少し異なり、税情報に関する情報開示という方法により、対処を行おうとする試みがなされている¹⁵⁰。次項では、エンロン以前に行われた対応について見ていくとともに、エンロン後に導入された、**Schedule M-3** といった、税情報の開示による企業会計と税法の乖離現象への対応について検討を行う。

2 項 企業会計と法人税法の差異の開示に関する議論について

1. エンロン以前の対応

本庄資教授によれば、タックスシェルターは、「内国歳入法典によって是認される方法で当期の所得を課税から逃避させ当期の所得税を減少させる可能性を投資家に与える投資である。」¹⁵¹とされている。一般に受け入れられるタックスシェルターとしては、401K の利益分与プラン、適格年金または、利益分与プランなどがあり、その他に課税上または、ファイナンス上の洗練された戦略を用いた多様な投資プログラムについて、財務相及び IRS(Internal Tax Shelters)によって否認の是非が検討されている¹⁵²。

タックスシェルターへの対抗策は、様々なものが存在している。内国歳入法第 446 条による規定も、タックスシェルターへの対応の一つであると言われる¹⁵³。また、タックスシェルターに対応するための税制改正として、1984 年 1 月、レーガン大統領は、税制の公平・簡素化・経済成長への刺激を強調した大胆な税制改正の方向を提案している。これに関しては、その後、

¹⁵⁰永田守男「損益計算書利益と課税所得の差異要因—透明化と開示要件—」『会計』182 巻 2 号 2012 年 8 月

¹⁵¹本庄資「米国におけるタックス・シェルター対抗措置強化の方針について(その 1)」『租税研究』639 号 2003 年 1 月 114 項

¹⁵²本庄資「米国におけるタックス・シェルター対抗措置強化の方針について(その 1)」『租税研究』639 号 2003 年 1 月

¹⁵³本庄資「米国におけるタックス・シェルター対抗措置強化の方針について(その 1)」『租税研究』124 項

議論が行われ、1986年にアメリカ税制史上画期的な税制改正法案が成立することになった。

この改正において、レーガン政権は、「包括所得税(comprehensive income tax)」の論理を打ち出し、租税優遇政策を廃止し、それを財源に税率を比較的低水準にすることを目指した¹⁵⁴。この改革では、多数の租税特別措置に関する項目がおかれたことにより複雑化した税制に対し、さまざまな改正が行われた。主な内容は、以下の通りである。

①減価償却

過度な資産種類別耐用年数制度(ADRS:Class Life Asset Depreciation Range System)によって法人所得税による歳入が減少しており、企業が投資をする際の意思決定をゆがめることになっていたため、過度の修正加速度償却を是正するために、修正 ADRS が制定された。

②税率の引下げ

企業が意思決定を行う上では税率が中立であり、かつ、租税負担率を引き下げることが投資を支援するうえで役立つという考え方に立ち、法人の所得税率が引き下げられた¹⁵⁵。

③法人に対する代替ミニмумタックスの導入

ACRS の見直しを含めて、課税ベースの拡大が行われたが、それとともに、代替ミニмумタックス(alternative minimum tax)が制定されることになった。代替ミニмумタックスは、企業会計と、法人税法の規定が異なることにより、企業会計上、利益を計上している企業の多くが、連邦法人税を納付していないという事実を認識して創設されたものである。制定には、民間調査機関であるマッキンタイヤ報告に対する議会の対応が大きく影響している¹⁵⁶。この報告書では、100 社以上の主要会社が 1981 年から 1985 年にかけて、企業会計上は利益を計上していたにも関わらず、これらの年度のうち、1 期または 2 期について、法人税を納付していないことを明らかにしている。代替ミニмумタックスは、会計上は利益を得ているにもかかわらず、税の優遇措置を利用することにより、納税額を減少させることを防ぎ、最低限の納税を行うようにするため制定したものである。

代替ミニмумタックスでは、正規の課税所得を出発点として、一定の租税特典項目等を加算し、代替ミニмумタックス所得を算定する。その後、代替ミニмумタックス所得に税率を適用し、代替ミニмумタックス税額を算定する。代替ミニмумタックスの制定は、企業会計と税法の差異の縮小を目指すものではなく、税制自体においてその矛盾の解決を目指したものである

¹⁵⁴平野嘉秋「米国におけるタックスシェルターの規制策等の変革」『税務弘報』50 巻 15 号 2002 年 12 月 82 項

¹⁵⁵平野嘉秋「米国におけるタックスシェルターの規制策等の変革」『税務弘報』50 巻 15 号 2002 年 12 月 83 項

¹⁵⁶中田信正「会計基準の国際化と税務会計」『税務会計研究』21 号 2010 年 41 項

といわれる¹⁵⁷。

このように、1986 年の税制改正では、課税ベースの拡大、税制の簡素化そして税率の引き下げを目的に、1954 年の内国歳入法以来の大幅な税制改正が実施された。この改正の背景には、課税所得と企業利益の乖離に関する問題があったといわれる¹⁵⁸。1986 年の税制改革は、タックスシェルター取引を行う企業にとっては、税率が引き下げられたため、タックスシェルの魅力は減少すると考えられていた。しかし、改正で、租税優遇措置、加速度償却、投資税額控除が廃止又は縮小され、課税ベースが拡大したため、税率に引き下げの効果は相殺され、法人所得の平均税額は引き上げられることとなり、タックスシェルターを利用することによる利益が増大したため、結果として、タックスシェルの隆盛につながった¹⁵⁹。

2. エンロンの事件後の税情報の開示に関する議論について

エンロンは、破綻前、3500 社の内外の子会社及び関連会社を通じて事業を行っていた。エンロンは、1985 年から、2001 年まで連結納税を行っていたものの、米国議会課税合同委員会(JCT:the joint Committee on Taxation)によると、エンロンは1990年から1995年までに、約 3 億 2500 万ドルの連邦法人税を納付していたが、1996 年から 1999 年まで、まったく納付をしておらず、2000 年に 31 億ドルの純営業損失を繰り越し、これを利用して 6320 ドルを納付したが、2001 年の申告では、46 億ドルの純損失を申告計上していた¹⁶⁰。

エンロン事件は、課税所得と企業利益の算定が分離している制度に対して疑問を生じさせることになったといわれる¹⁶¹。エンロン社が、粉飾によって会計利益を増大させながらも、それに応じた税負担をしていないのではないかという疑念が生じたためである。

エンロンに関する問題については、二つの議論が行われた。一つ目は、課税所得と企業利益の差異の縮小を図るべきであるとする議論である。二つ目は、法人税申告書か、申告書の要約されたものを株式公開企業において義務づけるべきとする議論である¹⁶²。

¹⁵⁷中田信正「会計基準の国際化と税務会計」『税務会計研究』21 号 2010 年 41 項

¹⁵⁸永田守男「エンロン事件後の法人税をめぐる諸問題」『會計』172 巻 2 号 2007 年 8 月 81 項

¹⁵⁹本庄資「米国におけるタックス・シェルター対抗措置強化の方針について(その 1)」『租税研究』639 号 2003 年 1 月 128 項

¹⁶⁰本庄資「米国におけるタックス・シェルター対抗措置強化の方針について(その 1)」『租税研究』639 号 2003 年 1 月 144 項

¹⁶¹永田守男「エンロン事件後の法人税をめぐる諸問題」『會計』172 巻 2 号 2007 年 8 月 83 項

¹⁶² Ghristopher H.hanna, "Business Purpose, economic Substance, and Corporate Tax Shelters : Taking a Lesson from History", Southern Methodist University Law Review, Vol.54 2003

この問題については、エンロン社の問題を議論していた上院財政委員会の Grassley 委員長の書簡を契機として、税情報の開示に関する問題へとシフトし、両者の一致を求める議論は後退していくことになる。

法人税申告書には、課税所得と利益計算の関係を示す明細書が添付されており、当時、明細書には、課税年度の総益金と課税年度末の総資産が一定額以上の法人については、Schedule M-1 の作成が義務付けられていた。Schedule M-1 は、課税所得と企業利益の一致を示すためには、不十分であり、Schedule M-1 から得られる情報が両社の差異に関する要因を十分に提供しないため、財務相と内国歳入庁が個別の税に関する問題を把握できていないという主張がなされ、対応が行われた¹⁶³。ここでは、エンロンの事件をきっかけとした税情報の開示に関する議論について検討を行う。

(1) Schedule M-1 による開示

1964 年に導入された差異の要因を示す明細書(Reconciliation of Income (Loss) per Books With Income per Return, Schedule M-1)では、帳簿純利益から加算及び減算をおこない課税所得に一致させる形式が採用されている。Schedule M-1 は、税引き後の帳簿利益を出発点として、差異項目について加算・減算し、課税所得に至る過程を示すものであり、形式は以下のようである

¹⁶³永田守男「エンロン事件後の法人税をめぐる諸問題」『會計』172 巻 2 号 2007 年 8 月 86 項

Schedule M-1

1. 帳簿純利益
2. 法人税額
3. キャピタル・ロスがキャピタルゲインを超過する額
4. 本課税年度の財務会計上の利益に計上されていない項目で課税所得に含める項目と金額(個別に列挙)
5. 財務会計上費用とされる項目で損金として控除されない項目と金額(個別に列挙)
 - a 減価償却費
 - b 寄付金繰越
 - c 旅費および交際費
6. 1 から 5 までの合計金額
7. 本課税年度の財務会計上の利益に計上されている項目で課税所得に含めない項目と金額
免税利子
8. 本課税年度の財務会計上費用とされていない項目で損金として控除される項目と金額
9. 7 から 8 までの合計額
10. 繰越し繰戻し欠損金と特別控除額控除前の課税所得(6 から 9 を控除)

出展 白須信弘『新版アメリカ法人税法詳解』中央経済社 2002 年 4 月 45 項

Schedule M-1 に関する批判としては、まず、出発点である帳簿純利益の定義が規定されていないというものがある。Charles Boynton と Lillian Mills は、2000 年の Schedule M-1 による情報開示による不完全さを証明するため、2000 年の 2,548 社をサンプリングし分析を行っている。分析によると、帳簿利益と財務諸表利益がほぼ同額な法人は 1070 社である。資産規模で見ると、資産規模が 10 億ドルから 50 億ドルの法人では、62%が同等であるにもかかわらず、1000 億ドル以上の資産規模の企業では、同等なのは、22.1%となっており、資産規模が大きくなるにつれて、ほぼ同額となっている法人の割合が少なくなっている。

このような現象が発生する原因としては、連結財務諸表と連結法人税申告書による連結範囲の相違や、海外子会社算入に違いがあることで説明できるとされる。しかし、Charles Boynton と Lillian Mills は、「32%の C 法人については、説明することが困難な財務諸表上の利益よりも大きな帳簿上の利益を計上している」としており、帳簿利益が財務諸表上の利益を超える状況を説明することは困難であり、これは、Schedule M-1 の出発点である帳簿利益がどのような

ものかはっきりと定義されていないことが原因であると述べている¹⁶⁴。

永田守男教授は、「帳簿利益が財務諸表利益を指していると理解すればそれらは同額が報告されるはずであり、また帳簿利益が課税対象法人の財務諸表利益を指していると理解すれば帳簿利益は財務諸表利益を下回るはずである。」「しかしながら、帳簿利益が確固たるものとして定められているわけではない。実質的には課税所得からスタートして差異項目の調整により帳簿利益に到達するものといえよう。」¹⁶⁵と述べている。

また、Schedule M-1 については、差異項目が限定的であり、その要因の変化に対応することが出来ていないことに対する批判もなされていた¹⁶⁶。具体的に表示されている項目が非常に限定されているため、課税所得と帳簿利益の差異のうち大きな部分を占めるストックオプションによる差異は他の項目と相殺されてしまっている。これらの数値は、法人税申告書に記載されていることから、検証自体は可能であるものの、大企業の場合法人税の申告書は 1000 ページ以上に及ぶとされ、その検証には膨大な作業量が要求されることから検証は困難とされる¹⁶⁷。このことから、M-1 は、Schedule M-1 は財務会計と税務会計との一時差異と永久差異から生じる潜在的な税問題を識別するための重要な明細書と位置づけられているにも関わらず、Schedule M-1 から得られる情報は非常に限定的なため、その情報価値は著しく低いと考えられるようになった。そこで、新たに帳簿利益と課税所得の差異が著しく大きい大企業を対象とした Schedule M-1 の改定が行われることとなった¹⁶⁸。

(2) Schedule M-3 の導入

エンロン社の問題を議論していた上院財政委員会の Charles E. Grassley は、O'Neill 財務長官と、Pitt 証券取引委員長に宛てた書簡において、法人申告書を公開した場合の情報価値や、現状における税情報の利用可能性について意見を求めている。求めた意見の内容は、株式公開机上の法人税申告書に含まれている情報は、政府の規制当局者と同様に株主や労働者にも便益を与えるか否かである¹⁶⁹。Grassley は、株主や大衆にとって重要な税情報が十分に提供され

¹⁶⁴ Charless Boynton&Lillian Mills “The Evolving Schedule M-3:A New Era of Corporate Show and Tell”National Tax Journal Vol.57 No.3 2004 p761

¹⁶⁵永田守男『会計利益と課税所得』森山書店 2008 年 10 月 121 項

¹⁶⁶永田守男「エンロン事件後の法人税をめぐる諸問題」『會計』172 巻 2 号 2007 年 8 月 86 項

¹⁶⁷永田守男「法人税申告書明細書(Schedule M-3)導入の意義」『静岡大学経済研究』10 巻 2 号 2005 年 10 月 32 項

¹⁶⁸永田守男『会計利益と課税所得』森山書店 2008 年 10 月 122 項

¹⁶⁹ McGill,G.,A.,& Outslay,E.”Lost in Translation : detecting Tax Shelter Activity in Financial Statements”National Tax Journal 57(3) 2004

ているかを問題にしており、法人税申告書または、その要約を公開することによって情報の公開を拡大し、現在生じている問題を解消できるかに対する意見を求めていると言われる¹⁷⁰。

O'Neill と Pitt は、ともに Grassley の考え方には、否定的な見解を述べている。ただし、O'Neill は、複雑な税情報の開示が不適切な処理を抑止するための手段として機能する状況は考えられないとしつつも、企業会計と法人税との相違をいくつか排除することや、法人税申告所に添付される Schedule M-1 に一定の変更を加えることを検討する必要があるとしている¹⁷¹。

Grassley の書簡を契機として、法人税申告書の公開に関する議論が盛んに行われるようになり、この議論を背景として、財務省と内国歳入庁の共同チームが組織され、Schedule M-1 の変更に関する動きがとられることになる。その後、2004 年 1 月に Schedule M-3 の草案が作成され、2004 年 10 月に確定版が発表されることになった。

Schedule M-3 の目的は、財務会計の利益と課税所得の相違をより透明化することで、取引に従事し、税務調査の対象となる納税者を識別する情報を適切に提供できるようにすることである。Schedule M-1 の問題を解決するため、Schedule M-3 では、様々な対応がとられている。例えば、Schedule M-1 では、帳簿利益の内容が曖昧だったことから、Schedule M-3 では、その内容を財務会計純利益と定義している。また、Schedule M-3 では、70 項目以上の項目について、それぞれ財務会計の利益計算と、課税所得計算の算定における差異を明らかにしている。課税庁は膨大な財務申告書の情報から問題のある取引について、抽出して取引行っているが、Schedule M-3 の項目は、財務会計の利益と、課税所得計算における利益の主要な差異項目にあたり、課税庁にとっては、税務調査の効率性を高めることになった¹⁷²。

Schedule M-3 は、損金経理要件のように、直接的に財務会計上の会計処理を及ぼすものではない。しかし、Schedule M-3 では差異要因を一時差異と永久差異に区分することが求められるとともに、損益計算書の利益から課税所得の算定までの関係について、詳細に記載することが求められている。Donohoe と McGill は、Schedule M-3 導入後の状況について、調査を行い、裁量的な永久差異項目を多く有し、かつ外部のモニタリング機能が弱い企業では、差異項目の構成を変更するために、事業上の取引のタイミングとその構成を修正する行動が見られたとしている¹⁷³。Schedule M-3 は、損益計算書利益と、課税所得の差異の要因を項目別に明ら

¹⁷⁰永田守男「法人税申告書公開論の台頭とその方向」『静岡大学経済研究』8巻2号2003年10月8項

¹⁷¹永田守男「法人税申告書公開論の台頭とその方向」『静岡大学経済研究』8巻2号2003年10月8項10項

¹⁷²永田守男『会計利益と課税所得』森山書店2008年10月130項

¹⁷³ Donohoe, N.P. & Gray A. McGill "The Effects of Increased Book-Tax Differences Tax Return Disclosure on Firm Valuation and Behavior" Journal of the American Taxation Association 2011 Vol.33 No.2 2011

かにし、差異の大きさが税務調査の対象になるとみられることから、差異の調整を図ろうとする企業行動がとられると考えられる¹⁷⁴。

3 項 まとめ

米国においては、内国歳入法第 446 条や後入先出法といった帳簿一致の要件が存在する。内国歳入法第 446 条の規定は、日本の法人税法 22 条 4 項の公正処理基準に近い規定であり、この規定が、米国における税法と、企業会計の関係を考える上での出発点となっているという指摘もなされている¹⁷⁵また、後入先出法に関する一致要件については、後入先出法が財務会計において認められた会計方法であることを理由に税法への導入が求められたことから、税収の減少への歯止めとして後入先出法の魅力を減少させるために導入されたものであり、今日でも維持されている。

しかし、内国歳入法第 446 条の規定による一致要件は、収益や費用の計上時期に関する規定であり、帳簿と税の申告書において、同一の会計方法を適用することを強制するものではない。また、後入先出法に関しても、財務省規則の規定が存在する事により、必ずしも厳格に帳簿と、申告書の一致が要求されていないことなどから、企業会計と法人税法の結びつきは、日本での関係と比べ弱く、両者の差異は大きいと考えられる。

エンロンの事件をきっかけとして、米国でも企業会計と税法との乖離に関する現象について強く関心が持たれるようになり、議論が行われることとなった。その中では、企業会計を税法との差異の縮小を図るべきであり、究極的には一定の例外を除いて、両者を一致させるべきであるという議論がなされたものの、両者の差異が広がっている状況の中ではそのような対応を行うことは、必ずしも現実的ではないことから、エンロンの問題を議論していた、上院財政委員会の Grassley 委員長の書簡を契機として両者の一致を求める議論は後退していき、代わりに税情報の開示を求める動きに変化していくことになった¹⁷⁶。

米国においては、エンロン事件をきっかけとした、企業会計による利益と、課税所得の乖離に関する問題は、新たな規制が設けられることで収束している。Schedule M-3 は、損益計算書による利益と、課税所得の差異要因を項目別に明らかにし、差異が大きいことが、税務調査の対象となると理解されているため、差異の縮小に向けた企業行動がとられることにつながっ

¹⁷⁴永田守男「損益計算書利益と課税所得の差異要因 一透明化と開示要件」『會計』182 巻 2 号

¹⁷⁵川端康之「米国内国歳入法典における『会計方法』と帳簿適合要件」『総合税制研究』4 号 1996 年 3 月 63 項

¹⁷⁶永田守男「エンロン事件後の法人税をめぐる諸問題」『會計』172 巻 2 号 2007 年 8 月 85 項

ている¹⁷⁷。このことから、米国では、企業会計と税法の乖離に関して、Schedule M-3を導入するという、税情報の開示による方法によって縮小させたと考えられる。

第2節 ドイツにおける企業会計と税法との関係

1 項 商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する基準性の原則

1. 基準性の原則の意義

ドイツにおいては、「商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する基準性の原則」(Pronzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für Steuerbilanz、以下「基準性の原則」)が存在し、課税所得は、原則として、商法上の企業利益を基礎として計算される。基準性の原則は、日本の税法の確定決算主義に相当するものであるといわれる¹⁷⁸。基準性の原則は、ドイツにおいて、1874年のブレーメン所得税及びザクセン所得税法に導入されて以来、長年にわたって商事貸借対照表と、税務貸借対照表を関連付ける理論として重要な役割を果たしてきた。

資本会社の場合、その利益計算は、所得税法第5条1項に基づいて行われる。基準性の原則について、所得税法第5条第1項の1文で、「事業経営者で、法律上の規定に基づいて帳簿を記帳し、かつ、定期的に決算書を作成する義務を負う者、または、当該義務なしに帳簿を記帳し、かつ、定期的に決算書を作成する者の場合には、経済年度末に、事業用財産(第4条第1項第1文)を計上しなければならない。当該資産は、商法上の正規の簿記の諸原則に従って使用しなければならない。但し、税務上の選択権の行使の枠内で過去または現在において別の計上方法が選択されている場合は除く。¹⁷⁹」と定められている。

この方法が適用される納税義務者の範囲は、商法上と税法上記帳義務が課されている商工業者と、任意に帳簿を作成し、決算を行う商工業者を含むため、商工業を営む納税義務者のほとんどが対象となる¹⁸⁰。この方法によると、最初に商法上の規定により作成された商事貸借対照表を基礎として、それを元に税務貸借対照表が作成され、課税所得が算定される。このような、

¹⁷⁷永田守男「損益計算書利益と課税所得の差異要因—透明化と開示要件—」『會計』182巻2号2012年8月28項

¹⁷⁸森川八洲男「ドイツ税法における「基準性の原則」の意義と問題点」専修商学論集52号1991年9月21項

¹⁷⁹翻訳 千葉修身「ドイツ連邦財務省「基準性」通達の含意」『會計』178巻2号2010年8月277項

¹⁸⁰柳裕治『税法会計制度の研究』2001年10月28項

商法の計算規則に依存して課税所得を計算しようとする方法が、基準性の原則である。

2. 基準性の原則の沿革

(1) 基準性の原則の導入

19 世紀の初期のドイツの税法においては、税額を計算する際は、収入と、支出の計算によって求められていた。1851 年のプロイセン所得税法では、利益計算について、次のように規定されていた。「商工業および貸借業から生じる利益は、その営業ないしは貸借が非常に長い期間にわたって継続している場合には、最近の 3 年間の平均に基づいて計算されなければならない。その際、建物および、備品に関する通常の減価償却の他に、支出として控除し得るものは、これまでの規模で商工業経営を維持するためになされる支出に限る。したがって、納税義務者の自己および家族の生活の維持のための支出、または事業の拡張のための投資、あるいはあらゆる方法の改良のための投資のような支出は控除してはならない。」¹⁸¹

当時は、商人の簿記の結果は、課税所得算定の単なる資料に過ぎず、課税を行う上で基準となる利益は、これとは別に、総収入から個々に控除を認められた支出を控除して計算される状況にあった。そのため、商工業を営む納税義務者は、課税の基準となる計算書と、商法の規定に従い、正規の簿記の原則に基づいて作成される計算書という 2 種類の計算書を作成しなければならなかった¹⁸²。そのため、商工業者は、簡素化の理由から、商事貸借対照表に基づく課税を要求するようになった¹⁸³。そのような要求に応じて、1874 年のブレーメン所得税法と 1874 年のザクセン所得税法において、商法上の簿記の成果が課税利益算定の際の基準となることが初めて定められた¹⁸⁴。

(2) 基準性の原則に関して過去に行われた議論

税務上許容される選択権が存在する場合に、納税義務者は、課税所得の計算上有利なように

¹⁸¹柳裕治『税法会計制度の研究』森山書店 2001 年 10 月 39 項

¹⁸²清永敬次「西ドイツ税法における課税所得の算定と商事貸借対照表」『法学論叢』65 巻 6 号 1959 年 9 月 44 年

¹⁸³中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(二)」法学協会雑誌 100 巻 3 号 1983 年 3 月 486 項

¹⁸⁴中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(二)」法学協会雑誌 100 巻 3 号 1983 年 3 月 487 項

その選択権を行使するためには、商事貸借対照表においてもそれに相当する処理を行うことを求められる。これは、税務貸借対照表が商事貸借対照表に拘束されるのとは逆に、商事貸借対照表が税務貸借対照表に拘束されることから、「基準性の原則の逆転」と呼ばれる。特別償却や評価減、非課税の準備金については、これらが税務上認められる場合には、商事貸借対照表においても、その選択権が行使されていなければならない。特別償却等が事業経営に起因するものではなく、特別の課税上の優遇を受けるためのものであると、債権者に対し、企業の状況に関し、適切な情報を提供するという商事貸借対照表の目的を阻害することになる¹⁸⁵。基準性の原則は、正規の簿記の諸原則に対する基準性を意味するにも関わらず、逆基準性により、租税優遇措置といった租税上の特典の利用に関し、商事貸借表において、それに相当する資産の過小評価が行われるために、商事貸借対照表が、正規の簿記の諸原則に適合しなくなってしまうことについて批判が行われた。

この問題に関連して、連邦財務省に設置された諮問機関である「租税改革委員会」が、1971年に発表した税務上の利益規定の改革提案においては、基準性の原則を放棄して、独立の財務貸借対照表を作成することを提唱し、そのために、所得税法に特別の利益計算規定を設けることを提案している。

租税改革委員会は、基準性の原則に関する問題に対処するため検討を行っており、この中では、理論的に次の二つの解決方法が可能であるとしている。一つ目は、利益計算について、税務上の規定を商法とは別に作成するというものであり、二つ目は、商法の会計に関する規定を、税法の規定をもとに調整するというものである。租税改革委員会は、二つ目は、商法の規定に関する検討を行うことは、租税改革委員会の任務を超えるものであり、商法の規定を改正することは、他の分野に非常に大きな影響を与えることから、行うことは適切ではないとした¹⁸⁶。

そのため、租税改革委員会は、この問題については、税法の領域での対応を検討することになり、基準性の原則を形式的に廃止し、商法の会計に関する規定を税法に取り入れ、独立した税務貸借対照表を作成することが適正であるとした。この提案の利点として、従来に比べ、商事貸借対照表が逆基準性によってゆがめられないという利点があった。

しかし、連邦政府は、租税改革委員会の提案に反し、基準性の原則を廃止すべきではないという見解を示した。理由は、課税利益の算定は、結局商法に依存するものであるため、商事貸借対照表と、税務貸借対照表の分離は単に形式的なものに過ぎないというものであった。租税

¹⁸⁵柳祐治「ドイツ税法における『基準性の原則』廃止論」『産業経理』56巻2号1996年7月77項

¹⁸⁶柳祐治「ドイツ税法における『基準性の原則』廃止論」『産業経理』56巻2号1996年7月78項

委員会の提案の利点は、従来に比べ、基準性原則による逆基準性によって、商事貸借対照表が歪められなくなるというものである。しかし、そのような利点は、基準性原則を廃止しなくても、租税優遇措置の要件として、例えば、同様の処理が商事貸借対照表においてもなされることを要求しないなどの対応をとれば、基準性原則を廃棄しなくても可能であるという主張がなされている。また、基準性の原則が導入されるまでの経緯もあり、立法の歴史を逆行させようとするものであるといった批判がなされ、租税改革委員会の提案は受け入れられなかった¹⁸⁷。

2 項 ドイツの会計基準の IFRS への対応

ドイツにおいては、基準性の原則のために、商法(HGB:Handelsgesetzbuch)上の個別財務諸表と税務上の課税所得計算は密接に関連づけられている。個別財務諸表の作成については、IFRS が適用されず、ドイツの国内基準である HGB の計算規定が適用される。そのため、上場しているか否かを問わず、個別財務諸表を作成する場合には、商法の計算規定が適用されることになる。個別財務諸表の作成基準として、IFRS を適用されることがないのは、IFRS を課税ベースや配当ベースの計算に用いることが、合理的ではないと判断されたためである¹⁸⁸。連結基準に関しては、ドイツはヨーロッパ連合(EU)加盟国のため、IFRS が適用されている。

HGB に基づく個別財務諸表の作成は義務とされているものの、上場会社については、IFRS に基づく個別財務諸表についても開示することは容認されている。また、非上場会社は、個別財務諸表も連結財務諸表とともに、HGB に基づき作成することを求められているが、連結財務諸表については、IFRS を適用して作成することも認められている。これは、国際的な大企業でありながら、有限会社形態を採用するなどし、非上場である企業について、海外の競合他社との情報比較について、不利益が生じないようにするための処置である¹⁸⁹。

このような措置により、過去には問題が生じていた。上場会社は連結財務諸表作成のコストの削減を目的として、個別財務諸表を IFRS に接近させることを求めることになる。一方で、非上場企業で特に中小企業については、個別基準が IFRS に接近することで、財務諸表の作成コストが増大することに対する懸念が発生するというものである。

こうした問題を解決するために、ドイツは HGB の個別基準を IFRS に接近させるとともに、それから減免措置が認められる中小企業の範囲を拡大させた。この改革は、2009 年に成立し

¹⁸⁷中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(二)」法学協会雑誌 100 巻 3 号 1983 年 3 月 517 項

¹⁸⁸斎藤真哉「会計基準の連単分離と連結先行」『税研』25 巻 1 号 2009 年 7 月 28 項

¹⁸⁹斎藤真哉「会計基準の連単分離と連結先行」『税研』25 巻 1 号 2009 年 7 月 28 項

た貸借対照表現代化法(BilMoG)により達成されている。改正に伴い、HGBの基準がIFRSに接近することにより、いわゆる逆基準性を定めていたHGB上の規定が廃止され、HGBと税法上の課税所得計算が大きく乖離することとなっている¹⁹⁰。ドイツの会計基準は、株式法(Aktiengesetz)や商法(HGB)で規定されており、会計基準の変更は一括法により行われることが一般的である¹⁹¹。各一括法には名前がつけられており、ドイツの会計基準変革の節目となった一括法は、1998年の資本調達容易化法(KapAEG: Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz)、2004年の会計関連法制近代化法(BilReG: Bilanzrechtsreformgesetz)、2009年の会計法現代化法(BilMoG: Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz)がある。ここでは、ドイツの会計制度のIFRSへの対応をまとめ、逆基準性の原則が廃止された背景について検討を行う。

1. 1998年の資本調達容易化法(KapAEG)について

KapAEGにおいて定められたのは、国際資本市場で資金調達を行う必要のあるドイツ企業は、一定の条件(EUの会計指令を満たしていること、ドイツ商法に従った財務諸表と同等の情報内容を有していること等)を満たす場合にドイツ商法による財務諸表の作成・公表を免除するというものである。これは大きな方向転換を示したもので、国際企業に2組の財務諸表の作成による過重負担を避けながら、課税基礎となる個別財務諸表はドイツ基準を遵守するという方向を明らかにしたものであるといわれる¹⁹²。

背景としては、国際市場での資本調達を目指すドイツ企業の行動とEUのIFRSに関する方向付けがある。ダイムラーベンツは、1993年にニューヨーク証券取引所に上場し、ドイツ基準とアメリカ基準で作成した場合の財務諸表の数値を明らかにしていた。しかし、ドイツ基準では黒字だったものの、米国基準では赤字で計上していたことから、世界中から批判を受けていた。このように、財務諸表を作成することについて、異なる貸借対照表の評価規定に基づき2組の連結財務諸表を作成することは、企業にとって非常に重い負担であり、投資者を混乱させるものであることから、批判がなされていた。

また、EUは、IFRSに関して、基準については、重要でない点を除いて、会計指令とIASの間に、矛盾する重要な相違は存在しないことから、EUの会計指令は、IASの無条件な適用

¹⁹⁰ 斎藤真哉「会計基準の連単分離と連結先行」『税研』25巻1号2009年7月29項

¹⁹¹ 東良徳一「ドイツ会計基準の国際化の動き」『大阪産業大学経営論集』12巻2号2011年2月169項

¹⁹² 倉田幸路「EUを意識した会計規準の国際的調和化に対するドイツの対応」『會計』153巻1号1998年42項

に矛盾するものではないとしていたことも背景にある。

このような状況をもとに、ドイツは国際企業にドイツ基準での連結財務諸表の作成の義務を免除するという方向を示した¹⁹³。この目的は、税法の基準と結びつく個別財務諸表における原則を守ること、すでに自国の免除規定によりヨーロッパ連結財務諸表へ換算計算することなく、アメリカ基準により作成された連結財務諸表をドイツは受け入れてきたことがある。また、EUの会計指令とIASが調和するとはいっても、ドイツは加盟国選択権を用いて従来のドイツ基準に近い形で改正を行ったため、国内法をIASに準拠する形に修正するには時間がかかること、および、当時はIASで作成した財務諸表をアメリカが受け入れていないこと。そして、すでにアメリカに上場しているドイツ企業の緊急の必要性という点を考慮して対策をとったと考えられる¹⁹⁴。

2. 2004年の会計関連法近代化法(BilReG)について

この改正では、2005年1月1日以降、資本市場的指向企業(上場企業又は、上場申請中の企業)については、EUが承認するIFRSによって連結財務諸表を作成することが義務づけられた。これにより、1998年のKapAEGで2004年末の期限付きで認められていた米国基準による連結決算書でのドイツ商法に基づく連結決算書の代替は認めないことになった。そのため、1998年のKapAGEにより、2種類の決算書を作成する手間と費用をかけなくてよくなっていた米国の資本市場に上場するドイツ企業は、再びIFRSに準拠する連結決算書と、米国基準による連結決算書を作成しなければならなくなった。

BilReGでは、2005年以降、「非資本市場指向的企業」は、連結財務諸表作成基準としては、国内基準と、IFRSを選択することができるとしている¹⁹⁵。連結財務諸表の作成基準としてIFRSによる連結計算書を作成した場合、ドイツ商法に準拠した連結計算書の作成義務は免除されることになる。

個別決算書については、すべての会社は従来通り、ドイツ商法に基づく決算書の作成を義務付けられ、ドイツ商法に基づく決算書を提出する義務が存在する。大会社が公示する個別計算書に関しては、IFRSで作成されたもので代用できるものの、代用できるのは、あくまで連邦

¹⁹³倉田幸路「EUを意識した会計基準の国際的調和化に対するドイツの対応」『會計』153巻1号1998年

¹⁹⁴倉田幸路「EUを意識した会計基準の国際的調和化に対するドイツの対応」『會計』153巻1号1998年44項

¹⁹⁵郡司健「ドイツ企業会計の国際化対応とIFRS導入」『国際会計研究学会年報』2010年度(臨増)2010年113項

公報公告への公示目的のみであり、依然として、ドイツ商法の基準に基づく個別計算書を作成する義務がある¹⁹⁶。そのため、個別財務諸表を IFRS で作成した企業は、IFRS とドイツの商法の基準という、二種類の会計基準に基づいて個別計算書を作成することになった。このように、連結計算書に関する会計基準に関しては、段階的に IFRS への対応が行われている。これに対して、個別計算書類については、大きな変更は行われていない。

3. 2009 年の会計法現代化法(BilMoG)について

(1) BilMoG 成立までの経緯

2004 年の BilReG は、2002 年の EU の国際会計基準適用規則をドイツの国内法に取り入れたものであった。その後、BiReG を根拠にして、ドイツ基準設定委員会(DSR)による提案が行われた。郡司健教授によれば、DSR による提案の主な内容は、以下のようなものである。

- ①会計処理や評価にはいくつかの方法を選択できるものもあるが、個別決算書においても連結決算書においてもこれらの選択権を廃止すべきである。
- ②本来、税務会計の基準となるべき企業会計が、税法規定の要件により、逆に税法に制約されることになることを逆基準性というが、これは決算書を歪めるため、廃止すべきである。
- ③IFRS が採用している公正価値による会計処理については段階的にドイツ商法に導入することに賛成であるが、公正価値は課税所得計算の基礎とは成り得ないため、基準性の原則は廃止すべきである¹⁹⁷。

BilReG では、「資本市場指向企業」の連結財務諸表について、IFRS を適用することにより、ドイツの会計基準の国際化を進めたが、2005 年の DSR の提案は個別計算書類と「非資本市場指向企業」が作成する連結計算書類の基準であるドイツの商法の会計基準に関して、IFRS の考え方を取り入れることを目指していた¹⁹⁸。

ドイツ連邦法務省は、この DSR の提案を受けて 2007 年 11 月に会計法現代化法(BilMoG)の法案を公表した。この法案は、会計処理の選択権の廃止や、逆基準性の廃止にとどまらず、DSR の提案をさらに進めて、中小企業を除くすべての業種の企業の個別計算書にも売買目的の金融商品を公正価値で評価するいわゆる「時価会計」を導入しようとするなど、IFRS の基本

¹⁹⁶東良徳一「ドイツ会計基準の国際化の動き」『大阪産業大学経営論集』12 巻 2 号 2011 年 2 月 180 項

¹⁹⁷郡司健「ドイツ企業会計の変遷と新展開」

¹⁹⁸東良徳一「ドイツ会計基準の国際化の動き」『大阪産業大学経営論集』12 巻 2 号 2011 年 2 月 182 項

的な考え方を大幅に取り入れることになった¹⁹⁹。

(2) BilMoG の意義

連邦法務省は、2007 年 10 月の会計法改革要領で、国際会計基準との競争の活性化と低コストで、簡素な現代的会計基盤を固める事の必要性を述べており、同時に中小企業に対する規制緩和と負担の軽減及び商法の年度決算書の情報提供機能の改善を柱とする会計法の改革への方角性を示している。この改革構想にそって公表された「会計法現代化法・参事官草案」の前文では、同法の目的について、国際会計基準との同質性、年度決算書の情報能力と比較可能性の改善とともに、配当・課税利益の算定基礎としての HGB 会計の維持、規制緩和と効率的で簡素な新しい条項の開発であることが述べられていた。

成立した BilMoG では、その問題と目標について、ドイツ企業は、現代的な貸借対照表を必要としており、会計現代化法の目的は、商法上の貸借対照表は、分配可能利益と税法上の利益計算の基礎であるという商法会計を頂点とすることを放棄することなく、信頼のある商法会計を永続的に国際会計基準との関係において、等価だが、安価な単純な代替案を開発することである。さらに、企業に対して可能であれば、不要なコストから解放することであると述べられている²⁰⁰。この場合、国際会計基準との関係で等価とは、現行の貸借対照表に関する処理での多様な選択権の廃止と、計上評価規定の改正を通じて、ドイツ商法会計を IFRS により近づけ、商法の年度決算書の情報提供機能の改善と、比較可能性を高めることであった²⁰¹。

また、「個人商人や個人企業について、商法上の帳簿作成義務や、計算書類作成義務を包括的に規制緩和することにある。さらに、資本会社に簡便な処理および免除の利用を可能にするために、限界値を高くすることである。同時に、商法上の個別計算書および連結財務諸表の情報提供機能を商法の会計規定の現代化により強化される。会計規程は、一変更指令から生じた適用要求を考慮して一ドイツにおける中小企業に継続して適用されない IFRS に対する、完全に等価であるがコストが安く、簡便な代替案を展開する。」²⁰²ということを挙げている。 IFRS

¹⁹⁹ 郡司健「ドイツ企業会計の国際化対応と IFRS 導入」『国際会計研究学会年報』2010 年度(臨増)2010 年 113 項

²⁰⁰ Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz(BilMoG)1 項
http://www.rws-verlag.de/hauptnavigation/volltexte.html?volltext=1579779b98ce9edb98dd85606f2c119d&jahr=2008&date_anchor=28052008

²⁰¹ 佐藤博明「ドイツ会計法現代化法の成立と論点」『會計』176 巻 6 号 2009 年 12 月 112 項

²⁰² Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz(BilMoG)1 項
翻訳 倉田幸路「コンバージェンスの会計基準への影響—ドイツの事例を参考に—」『立教経済学研究』61 巻 4 号 2008 年 10 月 81 項

と同等の情報提供機能を持っているが、IFRS を適用するよりも、低コストの HGB の規定設けたうえで、大企業、中企業、小企業の限界値をあげることによって中企業以下の数を増やし、IFRS を適用しない中規模以下の企業に対する代替案を商法に規定することで企業の負担を減らそうとしたものである²⁰³。

(3) BilMoG による改正された規定

主要な改正内容は、郡司健教授によれば以下のようなものである²⁰⁴。

① 商法典適用対象企業の拡大

IFRS 適用企業である資本市場指向的企業の範囲を縮小して、新会計規定の適用範囲を拡大した。それとともに、結果的に商法会計の対象となる中小企業の範囲が拡大している。他方で、IFRS に接近した商法会計による処理を行うことは負担が大きいことから、小規模個人商店の記帳義務を免除することになった²⁰⁵。

② 評価規定の変更

取引目的で取得した金融商品の時価評価は、信用・金融サービス機関に対してのみ認める。したがって、他のすべての企業については、評価にあたっては、取得原価主義を用いることができる。ただし、年金資産評価は、例外的に時価評価を容認した。また、棚卸資産の評価方法が、先入先出法、後入先出法、平均法に限定され、その他の方法は廃止された。他にも、ヘッジ取引や、外貨換算に関する処理等に関する規定の整備が行われた。

③ 開示義務に関する変更

資本市場指向的企業の範囲について具体的に規定された。資本市場指向的企業で、連結報告義務のない企業の個別計算書・注記・付属明細書・状況報告の拡充がなされた。これには、キャッシュフロー計算書、自己資本変動計算明細表、セグメント報告、内部統制、リスク管理関係の記載等があげられる。

④ 連結決算書に関する規定の変更

²⁰³ 倉田幸路「コンバージェンスの会計基準への影響—ドイツの事例を参考に—」『立教経済学研究』61 巻 4 号 2008 年 10 月 82 項

²⁰⁴ 郡司健「IFRS 導入とドイツ企業会計の変容」『企業会計』63 巻 10 号 2011 年 91 項

²⁰⁵ 郡司健「ドイツ企業会計の国際化対応と IFRS 導入」『国際会計研究学会年報』2010 年度(臨増)2010 年 114 項

連結の範囲に関するドイツに固有の統一的式基準が廃止され、支配力基準に統一された。また、特別目的会社が連結組入義務化されている。パーチェス法は再評価法(時価評価法)のみ認められ、持分プーリング法が廃止された。このように、個別計算書類と同様、各種の会計処理についての整備がなされている。商法上の連結決算書は、非上場企業のために必要であるとされ、改正前にあった選択権が削除されることにより単純化がされている。

⑤ 報告規定の変更

貸借対照表に、自訴創設のれんや、繰延税金資産および負債、資産評価差額が導入された。また、未払込出資金は純額によることとし、自己持分の取得に関する処理が変更された。

4. BilMoG による企業会計と税法の関係の変化

BilMoG の目的の一つに、商法会計の内容を IFRS に近づけ、年度決算書の情報提供機能を向上されることがあった。ドイツでは逆基準性が存在することから、商法の計算規定の中に税法に対応する規定がおかれていた。この規定は、逆基準性に関する規定である。こうした逆基準性に関する商法上の規則は BilMoG によって廃止されることになった。例えば、商法第 247 条第 3 項と、第 273 条、第 280 条が削除され、第 254 条は、ヘッジ会計の規定に変更がなされている。

247 条第 3 項では、「所得税および収益税の目的で許容されている貸方項目は、貸借対照表において、積立金とされる特別項目として計上されなければならない、税法の規定に従って取り崩されなければならない。その限りでは引当金は必要とされない。²⁰⁶⁾」とされていた。また、273 条では、「積立金とされる特別項目は、課税所得計算の際に、その特別項目を貸借対照表に計上することを条件に、その評価額を税法が認めている場合に限り、設定することが有される。それは、貸方側において、引当金の前に表示しなければならない。²⁰⁷⁾」とされていた。これらの規定は、その金額が課税所得の計算上控除されることが認められており、課税所得の計算上控除した場合には、その金額で、積立金となる特別項目を貸借対照表に計上することを求めるものである²⁰⁸⁾。

²⁰⁶⁾翻訳 遠藤一久、石原肇、川口八州雄、鈴木義夫、千葉修身翻訳『現代ドイツ商法典』森山書店 1993 年 11 月 22 項

²⁰⁷⁾翻訳 遠藤一久、石原肇、川口八州雄、鈴木義夫、千葉修身翻訳『現代ドイツ商法典』森山書店 1993 年 11 月 86 項

²⁰⁸⁾齋藤真哉、古田美保「国際関連情報 主要国の会計と税務に関する実態調査(その 2)ドイツとフランス」『会計基準』23 号 2008 年 12 月 253 項

その他にも、254条や280条は、商法上の損益計算に影響を与える内容の逆基準性に関する規定が存在していた。商法第254条は、資産について、税法上認められている減額を行うことができることが規定されていた。

また、商法上、原則的には資産について、過年度において評価減を行ったが、その原因が解消された場合には、評価額をもとに戻さなければならない（HGB第280条第1項）。とする規定が置かれていた。しかし、税法上、課税所得の計算において、その低い価額をしている場合には、280条1項の処理は行う必要がないとされていた²⁰⁹（HGB第280条第2項）。こうした規定は、商法のみからの処理を行っていた場合には計上されることがなかったものが、税法の影響を受けて計上されることを示しており、商法の規定が税法の規定に影響を受けていることから、逆基準性が存在するとされていた²¹⁰。しかし、BilMoGによりこれらの規定が、削除されたことで、税法上の要請や理由により、商法の計算規則が歪められることなくなくなった。

逆基準性の原則に関しては、所得税法に関する改正も行われている。所得税法第5条第1項第1文は、改正後は、「事業経営者で、法律の規定に基づいて帳簿を記帳し、かつ、定期的に決算書を作成する義務を負う者、または、当該義務なしに帳簿を記帳し、かつ、定期的に決算書を作成する者の場合には、経済年度末に、事業用財産(第4条第1項第1文)を計上しなければならない。当該資産は、商法上の正規の簿記の諸原則に従って表示しなければならない。但し、税務上の選択権の行使の枠内で過去または現在において別の計上方法が選択されている場合は除く。²¹¹」とされることになった。

この条文に関して、改正前の条文では、所得税法第5条第1文および2文について、「事業経営者で、法律上の規定に基づいて帳簿を記帳し、かつ、定期的に決算書を作成する義務を負う者、または当該義務なしに帳簿を記帳し、かつ、定期的に決算書を作成する場合には、経済年度末に、事業用財産(第4条第1項第1文)を計上しなければならない。」第二文「当該利益計算算定の場合における税法上の選択権は、商法上の年度貸借対照表と合致した形で行使しなければならない。²¹²」としていた。

改正前と改正後の条文を比較すると、最後の部分が異なっている。変更前の所得税法第5条第1項第2文の記述が削除され、その代わりに、「ただし」以下の記述が加わっている。変更

²⁰⁹遠藤一久、石原肇、川口八州雄、鈴木義夫、千葉修身翻訳『現代ドイツ商法典』森山書店1993年11月104項

²¹⁰齋藤真哉、古田美保「国際関連情報 主要国の会計と税務に関する実態調査(その2)ドイツとフランス」『会計基準』23号2008年12月254項

²¹¹ 翻訳 千葉修身「ドイツ連邦財務省『基準性』通達の含意」『会計』2010年8月

²¹² 翻訳 千葉修身「ドイツ連邦財務省『基準性』通達の含意」『会計』2010年8月

前では、税務上の選択権は商法会計と合致した形で行使されなければならないとされていたのに対し、変更後の条文では、税務上の選択権を、必ずしも商法会計と合致しなくても、行使できる可能性が存在するように思われ、商法と税法の分離する方向性が見られるという指摘もなされている²¹³。

3 項 ドイツにおける企業会計と税法の関係について

ドイツでは、個別基準を IFRS へ近づけるという改革を行っている。この改革は、2009 年に成立した、貸借対照表現代化法によって達成されることになった。ドイツでは、基準性原則によって、HGB 上の個別財務諸表と、課税所得の計算は密接に関連づけられている。ドイツの個別財務諸表の作成については、IFRS が適用されることなく、ドイツの国内基準における HGB の計算規定が適用される。これは、IFRS を課税ベースや配当ベースの計算に用いることが合理的でないと判断されたためである。一方、連結基準については、ドイツが EU 加盟国のため、IFRS が用いられている。このような状況の下で、上場会社からは、財務諸表を作成する際のコストを削減するため、個別基準を IFRS に接近することを求める動きがあった。それに対して、中小企業を中心とした非上場企業に関しては、個別基準が IFRS 近づくことで、財務諸表の作成のコストが増加することに関する懸念があった。BilMoG が制定されたのは、このような状況が背景にあったためである²¹⁴。

BilMoG においては、IFRS に近い会計処理が商法の規定において制定されている。BilMoG は、その目標の一つに商事貸借対照表が配当計算と、税務上の利益計算の基礎であり続けることをあげている。改正においては、特許権や、ノウハウのような自己創設の無形資産について、従来の商法では禁止されていたものを、借方項目として貸借対照表に掲げることができるとするなど、IFRS に近い処理を商法に導入している。HGB が IFRS の考え方に近づく中で、IFRS の考え方に適合しない、商法や、税法の逆基準性の原則に関する規定が廃止されることになった。

²¹³真鍋明裕「ドイツにおける商法会計と税法会計の分離可能性に関する考察」『国際経営フォーラム』22 号 2011 年 123 項

²¹⁴齋藤真哉「会計基準の国際化と税務会計—確定決算主義の再検討—」『税務会計研究』21 号 2010 年 27 項

第3節 CCCTBにおける税法と企業会計の関係

2001年10月にEC(European Commission)は、『域内市場における法人課税』(Company Taxation in the Internal Market)を公表している。この報告書では、EU加盟国内での法人税実効税率の差異についての詳細な分析が行われている。EUでは、EECの時代から、一貫して加盟国の税制を協調させようとする試みがなされている。欧州連合目的の一つとしては、欧州統市場を構築し、機能させることである。そのために、これまで欧州域内での人、物、サービス、そして資本の移動の自由が保障されてきた。理由としては、加盟国の税制の差異は、租税裁定取引を誘発させるため、人、物、サービス、資本の自由な移動による資源の最適な配分を阻害し、経済統合や単一市場の形成を妨げると考えられるためである²¹⁵。

このような中、統一市場をより活発化させるため、直接税に関する統一に関する議論も行われるようになった。1960年のNeumarkによる域内の税制度についての研究報告(The Neumark Report)や、1975年の欧州委員会による域内税制に関する欧州指令の提案や、1984年や1985年の損失控除に限定した欧州指令の提案など、様々な検討や提案がなされていた。その後も1991年には国境を越えた損益控除(Cross Border Loss Relief)に関する欧州指令の提案、1992年の法人税に関する報告書の作成(Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation)、欧州連合の税の連携のための指針(Toward Tax Co-ordination in the European Union)等、欧州連合はこれまで、税制度の調和のため提案を行っていた。

2001年に、欧州委員会は、法人税制が域内統合における障害となっているという主張をしており、企業活動の弊害として指摘されている問題点としては以下のような物がある²¹⁶。

① 移転価格税制域内グループの取引においては、移転価格税制が適用される可能性があるために、企業としては、各国の法律やガイドラインに従った準備をする必要がある。しかし、必要書類については加盟各国で統一感はなく、OECDモデルを使用している加盟国でも運用面でのばらつきもある。そのため、膨大な費用が必要となっている。

② クロスボーダーの資金フロートに関する課税欧州域内でも、同一グループの配当、ロイヤリティの支払い、金利の支払いに課税されることでコストが増加してしまう。

③ クロスボーダーの損益控除欧州域内の同一グループの企業間での損失控除が認められない場合、グループ全体として課税負担が増加する。

④ 組織再編複数国をまたいだ同一グループの組織再編について、組織再編税制(例えば繰延

²¹⁵ 吉村典久「法人税制の国際的調和・税率構造」『税研』27巻3号2011年11月38項

²¹⁶ 村島雅弘「欧州における連結法人課税標準の統一(Common Consolidated Corporate Tax Base/CCCTB)—これまでの議論と今後の展望」『国際税務』31巻7号2011年7月

べ課税制度)の適用が十分ではなく、柔軟な組織再編を阻害している。

⑤ 租税条約の解釈や適用欧州全体での統一的な租税条約は締結されておらず、基本的には2カ国で締結されているため、各租税条約は内容において差異があり、仮に同一内容であったとしても各国での解釈やその運用には違いがある。さらに、租税条約によっては条約の特典を制限する特典条項が採用され、締結国外の第三国所在の法人としては二重課税を排除できない可能性もある。このように、欧州域内全体としての租税条約が存在しないことで企業にとっては二重課税となるリスクが存在している。

⑥ 加盟国によっては、内国株主に対しては税額控除を認めるが、外国株主に対してはそのような恩恵を制限する場合もあり、内外での取り扱いに格差がある。その結果、企業の欧州統一市場での活動が制限され、クロスボーダー投資についてはコスト増となっている。

このような中で、欧州委員会は、解決策として、本拠地国課税と、共通連結課税ベース課税、欧州法人税、強制的課税ベースの調和化の4つの案を提案している²¹⁷。これらの提案の中で、検討が行われた結果、欧州委員会での検討はCCCTBに集約化されることになった。

CCCTB 指令書の基本的な枠組みは、大野雅人教授によれば、次のようにまとめられる²¹⁸。

① 一つの企業グループの各構成企業の所得を合算し、利益と損失を相殺した上で、一定の方式により、合算された所得をグループ内の各構成企業に案分するものであること。

② 連結ベースの案分に用いられる方法は、労働・売上・資産の3つの要素に同等のウェイトを置いたものであること。

③ CCCTB によって所得按分を行うかは強制ではなく、企業グループの判断に委ねられるため、CCCTB によらず、従来と同様に課税所得を求めることができる。

④ 按分の対象となる連結課税ベースの計算については、特定の加盟国の税制による物ではなく、CCCTB が独自の指令案を定めている。

⑤ CCCTB は、独自の税率を定めるものではなく、グループ内の各企業に配分された所得に対しては、企業の所在地国の税率が適用される。

⑥ 企業グループがCCCTBの適用を選択した場合には、企業グループの中心となる企業が、グループを代表して、連結納税申告書を、中心となる企業の所在地国の課税当局に提出すれば、それによってグループの構成企業の申告義務は果たされたことになる。

CCCTB は IFRS とは公式な結びつきは存在しないとされる。これに関して、青山慶二教授

²¹⁷小野島真「EUにおける法人所得課税の租税協調を巡る議論について—欧州委員会2001年報告書を中心に」『政経論叢』74巻1・2号2005年10月246項

²¹⁸大野雅人「CCCTBに関する2011年3月欧州委員会提案の概要と展望：ALPの海に浮かぶフォーミュラの貝殻」『筑波ロー・ジャーナル』11号2012年3月

は、指令書が、IFRS を適用している EU から提案されているにもかかわらず、それとは無関係に構成されている点を指摘している²¹⁹。強制的に適用される規定ではなく、第三国の法人の恒久的施設も対象となるといった事情があるとともに、制度の明確性や、簡便性の観点から IFRS の使用に対する反対があり、IFRS に関して将来行われる決定に対して、CCCTB に抵抗力を持たせるため、CCCTB では、IFRS に関して直接関連性を持たないという分析がなされている。

²¹⁹青山慶二「EU における共通統合法人税課税ベース指令案の予備的考察」『筑波ロー・ジャーナル』11 号 2012 年 3 月 21 項

第4章 確定決算主義のあり方

確定決算主義は、①商法上の確定決算に基づき課税所得を計算し、申告すること(法人税法 74 条 1 項)や、②課税所得計算において、決算上、費用又は損失として経理されていること(損金経理)等を要件とすること(法人税法 2 条 25)、そして、③別段の定めがない場合は、一般に公正妥当な会計処理の基準に従って計算する」こと(法人税法 22 条 4 項)の 3 つの要素から構成されている。

法人税法 74 条 1 項の規定では、法人は「確定した決算に基づき」確定申告書を提出しなければならないと定めている。この規定は、手続きについて定めた手続き的な規定である。損金経理要件については、減価償却や資産の評価損の計上といった内部的な取引については、法人の意思が影響する内部的な取引であるため、法人の意思を確認するための手段として設けられたものである。そして、公正処理基準は、課税所得の計算を一般に公正妥当と認められる会計基準という、健全な会計慣行に委ねることにより、税制の簡素化を図ることや、適切に運用されている会計慣行を基にすることで、企業や経済取引の実態に即した課税所得計算を行うことができると考えられることから設けられている。

2 章以降で、IFRS の導入の導入に伴う検討を行う前に、1 章では以前から行われている確定決算主義を巡る議論について確認を行った。確定決算主義に関する批判としては、企業会計側からの逆基準性に関するものがあり、特に損金経理要件に関する批判がなされている²²⁰。しかし、逆基準性に関しては、例えば減価償却の場合、単に税法は償却限度額を定めているだけであり、企業会計に適切な基準がある場合には、その基準を用いれば良いと考えられることから、基本的に、法人の判断に関する問題であり、逆基準性を理由に、損金経理要件の緩和や、確定決算主義の廃止を行うことは適切ではない。

また、税法は、租税政策上の理由などから、多数の別段の定めを設けている。近年課税ベースの拡大を目的とした改正などにより、企業会計と法人税法の乖離は進んでいる。これに伴い、確定決算主義を廃止し、分離主義に移行すべきであるという意見も存在する。しかし、企業会計と課税所得計算の算定の際に異なる取り扱いを行う場面は、以前と比べ増加してはいるものの、互いに共通し、類似する項目は依然として多い。そのため、企業会計と税法で共通する項目については、企業会計の処理を用いることで、最小限の所得計算規定を設ければ良いとすることによる利点は非常に大きいと考えられる。よって、企業会計と法人税法の差異が増加して

²²⁰坂本雅士「IFRS 導入と税務法制—確定決算主義の観点から」『税務弘報』58 巻 13 号 2010 年 11 月 127 項

いても確定決算主義は維持されるべきである。

日本では、IFRS のコンバージェンスの目的で多数の会計基準の新設や改定が行われている。それに伴い、税法に関して、企業会計と調和させる方向での改正も見られた。例えば、「リース取引に関する会計基準」では、所有移転外ファイナンスリース取引について、一定の注記を要件として通常の賃貸借取引に準じた会計処理を認めるという例外的な取り扱いを廃止した。税制改正でも、これに対応する税制改正が行われている(法人税法 64 条の 2 3 項)。一方で、「固定資産の減損に係る会計基準」や「資産除去債務に関する会計基準」については、税法上の対応が行われておらず、企業会計と税法の差異が広がる結果となっている。また、現状で、コンバージェンスの対象となっていない規定の中には、減価償却のように、企業会計と税法との関係が深い項目が存在することから、IFRS の導入が進むと、企業会計と税法の乖離が進む可能性がある。

しかし、このような状況でも、確定決算主義は維持されるべきである。日本の企業を見ると大部分は中小企業であり、そのような企業にとっては、確定決算主義が存在する事による便宜性は大きなものであると考えられるためである。「我が国における国際会計基準の取り扱いについて(中間報告)」では、連結先行の考え方を明らかにしており、IFRS の任意適用も強制適用に関しても、上場会社の連結財務諸表を対象とすることが適当であるとしている。日本に存在する企業のうち、上場企業の割合はごく一部であり、連結基準を使用しない企業の割合の方が非常に高い。そのため、コンバージェンスが行われたとしても、確定決算主義は廃止すべきではないと考えられる。

ただし、連結先行の考え方のもとでは、個別基準についても、IFRS の考え方が取り入れられる可能性があるため、確定決算主義を現状のまま維持することは必ずしも適切ではない。ドイツについては、上場企業においては、連結財務諸表に関して、IFRS を用いて作成しているため、コストの削減の観点から、上場企業からは、個別基準の作成基準の IFRS の接近への要請が盛んになされた。BilMoG により、HGB の個別基準を IFRS に近づけることに伴い、逆基準性に関する HGB や、税法の規定が廃止されている。BilMoG による改正では、商法の貸借対照表が、配当計算や、課税所得計算の基礎であり続けるとしているものの、IFRS の考え方を商法の規定に導入している。逆基準性に関する規定は IFRS の考え方に適合しないことにより、逆基準性の原則を廃止されることになった。ドイツのように、個別基準の状況によっては、日本の確定決算主義に関しても何らかの対応が必要になる可能性もある。

確定決算主義は 3 つの要素から構成されるが、コンバージェンスに伴う議論としては、税務メリットの放棄の問題が生じること等から、損金経理要件に対するものが中心となっているため、最後に損金経理要件について検討を行う。

損金経理の緩和を行う際に用いられる基準としては、平成 23 年 12 月の税制改正が参考になると考えられる。平成 23 年 12 月の改正により、当初申告要件の緩和が行われている。改正前の制度では、受取配当金の益金不算入制度や、所得税額控除制度などについては、確定申告書

等にその適用を受けるべき金額などの一定の事項を記載した場合又は、一定の書類を添付した場合についてのみ適用することとされていた(旧法人税法 23 条 7 項、69 条 3 項など)。そのため、申告書において、制度の適用を受けていない場合、修正申告や、更正の請求を行った場合でも、制度の適用を受けないとされてきた²²¹。また、当初申告要件が課されている制度に関しては、制度の適用を受ける金額について、規定により損金に算入されない金額は確定申告書に記載された金額を限度とするとされる等(法人税法 23 条 7 項)、修正申告や更正の請求によって、確定申告書などに記載された金額を超えて適用を受ける金額を増加することができなかった。

しかし、平成 23 年 12 月の改正により、法人税における当初申告要件について、一部の項目について、規定が廃止されている。廃止された項目としては、受取配当金等の益金不算入や、国等に対する寄付金、指定寄付金及び特定公益増益法人に対する寄付金の損金不算入、会社更生等による債務免除等があった場合の欠損金の損金算入、協同組合等の事業分量配当等の損金算入、所得税額控除等がある。

これらの改正の趣旨としては、『当初申告要件』がある措置の中には、その措置の目的・効果や課税の公平の観点から見て、事後的な適用を認めても問題がないものも含まれていました。こうしたことを踏まえ、『当初申告要件』を求める必要性がない措置については、『当初申告要件』を廃止し、更正の請求を認める範囲を拡大することとされました。」²²²と述べられている。この改正は、直接的に損金経理要件に関する改正ではないものの、改正の、確定申告書に記載されていない場合でも、課税の公平性の観点から問題のないものについては、修正申告や更正の請求の際に、変更ができるとする考え方は、損金経理要件の緩和を行う際に参考になると考えられる。

米国においては、帳簿と税の申告書の一致を求める規定は、後入先出法等、非常に限られている。内国歳入法 446 条の規定が存在するものの、収益の計上時期に関する規定であると解されており²²³、帳簿と申告書の厳密な一致を求める規定ではない。エンロン事件では、粉飾を行っているとはいえ、多額の会計上の利益を計上していた企業が、ほとんど法人税を納めていないという問題が起こった。そのため、米国は、Schedule M-3 が導入といった、税の情報開示の制度を設けるといった、企業会計と税法の乖離に対する対処を行わなければならなくなってしまった。

²²¹国税庁ホームページ「いわゆる当初申告要件及び適用額の制限の改正について」

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/120229/pdf/01.pdf>

最終アクセス日 2013 年 1 月 16 日

²²² 財務省ホームページ 平成 24 年税制改正の解説

http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p106_166.pdf

2 項 最終アクセス日時 2013 年 1 月 16 日

²²³ 矢内一好『米国税務会計史—確定決算主義再検討の視点から—』中央大学出版部 2011 年 5 月 227 項

日本の確定決算主義における損金経理には、会計上の利益を増加させ、税法上の所得を縮小させるという企業の恣意的な利益計算を抑制する効果があり、所得計算の真実性や、確実性の保障にも役立つことになり、税収の安定化にも貢献するといわれる²²⁴。そのため、損金経理要件をすべて廃止してしまうことは適切ではない。損金経理要件の緩和を行う場合でも、損金経理を課さないとするものは、課税の公平性の観点から問題がないと考えられる項目に限るべきであるとする。

²²⁴品川芳宣「IFRS の任意適用に向けて(7)IFRS 導入と法人税法との関係」『旬刊商事法務』1891 巻 2010 年 2 月 28 項

おわりに

かつて、法人税法と企業会計は、差異の調整に関して多くの努力が図られていた。しかし、現在、IFRS へのコンバージェンスに伴い、企業会計と税法との間の差異が拡大していることに伴い、確定決算主義についての議論が行われている。そのため、確定決算主義のあり方について検討を行った。

会計基準の制定、改正や、法人の課税所得計算について、商法及び企業会計原則との乖離を明確にした、平成8年の政府税制調査会法人課税小委員会報告以降の法人税法の改正において、法人税法と企業会計との乖離が進んでいる。しかし、確定決算主義の意義には、課税の便宜性や、恣意的な所得計算の排除といったものがあり、現状においても、それらは、有効であること、及び、米国において、企業会計と税法との間の分離が進んでいることから、問題が発生し、対応を行うことを迫られるという事態が発生したことからも、日本においては、確定決算主義を維持すべきであると考えた。最後に、確定決算主義に関して、損金経理に関する批判が行われる場合が多いことから、損金経理要件のあり方についての検討を行った。平成23年12月の税制改正により、当初申告要件の緩和が行われており、この考え方を参考に損金経理要件に関する考察している。

ドイツにおいては、会計法現代化法(BilMoG)によって、所得税法の改正が行われた。改正により、商法会計と、税法会計の間に存在していた逆基準性が廃止され、税務上の選択権行使に関する新たな規定が導入されている。変更後の所得税法第5条第1項第1文においては、必ずしも商法会計と、税法が合致していなくてもよく、税務上の選択権を商法会計とは別に行使できる可能性があるように思われる。これに関しては、ドイツ連邦財務省では、2010年3月に、「商法上の正規の簿記の諸原則の、税務利益計算に対する基準性」という通達を公表しており、BilMoGによって変更された所得税法に対する解釈が述べられている。これによると、税務上の選択権の独立的行使に関する解釈が述べられており、税務上の選択権の行使に対して肯定的な見解が述べられている²²⁵。

一方で別の見解も存在する。BilMoG施行後も、所得税法第5条第1文の「事業経営者で、法律の規定に基づいて帳簿を記帳し、かつ、定期的に決算書を作成する義務を負う者、または、当該義務なしに帳簿を記帳し、かつ、定期的に決算書を作成する者の場合には、経済年度末に、事業用財産(第4条第1項第1文)を計上しなければならない。当該資産は、商法上の正規の簿記の諸原則に従って表示しなければならない。²²⁶」とする規定は存続している。そのため、税法上、商法の正規の簿記の原則に従った処理が要求されており、BilMoG成立後でも、商法会計の税法会計への基準性は失われることはなく、従来と状況は変わらないとする見解もみられ、

²²⁵ Kaminski,B “Neue Problem mit 5 Abs.1 RStG i.d.F. des BilMoG auf Grund des BMF-Schreibens vom 12.3.2010” Deutsches Steurrecht No.15 2010

²²⁶ 翻訳 千葉修身「ドイツ連邦財務省『基準性』通達の含意」『會計』2010年8月

企業会計と税法の今後の関係性の変化については、議論になっているところである²²⁷。

日本においては、現状は減価償却のように、企業会計と税法との関係が密接な分野について、IFRS とのコンバージェンスが行われていない。しかし、将来的にそのような分野についてもコンバージェンスの対象となった場合に、確定決算主義について現在の制度のまま維持すべきかについては改めて議論が必要になる可能性がある。

税法と会計の関係に変化を及ぼす可能性のある改正を行ったドイツにおいて、将来的に、どのような影響が発生するかについて分析を行うことは、日本の確定決算主義のあり方について考える際に有効であり、ドイツの今後の動向について、検討が必要になっていくと思われる。

²²⁷真鍋明裕「ドイツにおける商法会計と税法会計の分離可能性に関する考察」『国際経営フォーラム』22号 2011年 126 項

参考文献

- ・井上久彌,平野嘉秋『法人税の計算と理論』税務研究会出版局 2006 年
- ・金子宏編『法人税の基本問題』有斐閣 2007 年 11 月
- ・金子宏『租税法(第 16 版)』弘文堂 2011 年 4 月
- ・企業会計基準委員会・財団法人財務会計基準機構日本語訳監修『国際財務報告基準(IFRSs)2007』レクシスネクシス・ジャパン 2008 年 1 月
- ・品川芳宣『課税所得と企業利益』税務研究会出版局 1982 年 1 月
- ・白須信弘『新版アメリカ法人税法詳解』中央経済社 2002 年 4 月
- ・武田昌輔『所得会計の理論—税務会計の基礎理論—』同文館出版 1970 年 11 月
- ・武田昌輔『新版税務会計通論』森山書店 1977 年 4 月
- ・武田昌輔、吉国二郎『法人税法(理論編)』財経詳報社 1972 年 9 月
- ・武田昌輔『立法趣旨法人税法の解釈』財経詳報社 1998 年 6 月
- ・武田昌輔編著『コンメンタール法人税法』第一法規
- ・武田昌輔編著『企業課税の理論と課題(二訂版)』税務経理協会 2007 年 8 月
- ・田中勝次郎『法人税法の研究』税務研究会 1965 年
- ・中里実『タックスシェルター』有斐社 2002 年 6 月
- ・中田信正『税効果会計詳解—基準形成と計算構造』中央経済社 1999 年 12 月
- ・永田守男『会計利益と課税所得』森山書店 2008 年 10 月
- ・水野忠恒『租税法(第 5 版)』有斐社 2011 年 4 月
- ・矢内一好『米国税務会計史—確定決算主義再検討の視点から—』中央大学出版部 2011 年 5 月
- ・柳裕治『税法会計制度の研究』森山書店 2001 年 10 月
- ・吉村政穂「確定決算主義」『租税判例百選(第 5 版)』有斐閣 2011 年 12 月
- ・吉牟田勲『新版法人税法詳説 立法趣旨と解釈 平成 10 年度版』中央経済社 1998 年 12 月
- ・『企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応』社団法人日本租税研究協会 2011 年 11 月
- ・Peter H.J.Essers, Theo Raaijmakers, Ronald Russo, Pieter van der Schee, Leo van der Tas『The Influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure and Corporate Law Accounting Concepts: A Clash of Cultures』Kluwer Law International 2009 年
- ・Stephen F. Gertzman “Federal tax accounting” Warren Gorham & Lamont 1993
- ・青山慶二「EU における共通統合法人税課税ベース指令案の予備的考察」『筑波ロー・ジャーナル』11 号 2012 年 3 月
- ・秋峯晴男「確定決算主義の現状と課題(1)」『山梨学院大学現代ビジネス研究』5 号 2010 年 2 月

- ・阿部晋也「過年度遡及処理に対応する税務上の取扱い―平成 23 年度税制改正大綱を踏まえて」『企業会計』63 巻 3 号 2011 年 3 月
- ・岩田健太郎、清宮陽二「資産除去債務の会計・税務」『税務弘報』58 巻 3 号 2010 年 3 月
- ・井上久弥「確定決算主義見直し論の吟味」『企業会計』45 巻 8 号 1993 年 8 月
- ・石井泰次、小賀坂敦、小宮山賢、佐藤信彦「座談会 リース会計基準等の設定経緯と考え方（特集 リース会計基準等の総合解説）」『企業会計』59 巻 7 号 2007 年 7 月
- ・石島弘「引当金制度の縮小・廃止」『税務弘報』44 巻 10 号 1996 年 10 月
- ・板橋雄大「IFRS へのコンバージェンスが税務会計に及ぼす制度的影響:フランスの先行導入事例の検討を中心に」『税経通信』67 巻 15 号 2012 年 12 月
- ・浦野晴夫「ドイツにおける新商法下の確定決算基準の動向」522 巻 1993 年 4 月
- ・遠藤一久、石原肇、川口八州雄、鈴木義夫、千葉修身翻訳『現代ドイツ商法典』森山書店 1993 年 11 月
- ・大島恒彦「新リース会計基準と税法の対応―所有権移転外ファイナンス・リースの取扱いを中心として」『租税研究』713 巻 2009 年 3 月
- ・大田達也「最近の会計基準見直しと法人税法改正」『税研』25 巻 1 号 2009 年 7 月
- ・小野島真「EU における法人所得課税の租税協調を巡る議論について―欧州委員会 2001 年報告書を中心に」『政経論叢』74 巻 1・2 号 2005 年 10 月
- ・大野雅人「CCCTB に関する 2011 年 3 月欧州委員会提案の概要と展望 :ALP の海に浮かぶフォーミュラの貝殻」『筑波ロー・ジャーナル』11 号 2012 年 3 月
- ・加古宜士「会計基準の国際的動向とわが国の制度的対応」『企業会計』58 巻 1 号 2006 年
- ・金井繁雅「我が国の会計制度と確定決算基準」『税経通信』57 巻 3 号 2000 年 4 月
- ・金子宏「公正妥当な会計処理の基準(法人税法 22 条 4 項)について」『租税研究』707 項 2008 年 9 月
- ・金子裕子「過年度遡及処理の会計上の取扱い―実務上の主要の論点および遡及処理と見積りとの関係」『企業会計』63 巻 3 号 2011 年 3 月
- ・川端康之「米国内国歳入法典における『会計方法』と帳簿適合性要件」『総合税制研究』4 号 1996 年 3 月
- ・小宮山賢「連単分離と会計基準」『企業会計』64 巻 5 号 2012 年 5 月
- ・河井信雄「法人税法上の会計処理基準の創設」『経済論叢』103 巻 2 号 1969 年 2 月
- ・河崎照行「中小企業における簿記の意義と役割」『會計』176 巻 3 号 2009 年 9 月
- ・菊谷正人、依田俊伸、三沢清「判例研究 現行税制の課題と展望(11)固定資産の減損損失と現行税制の課題」『税経通信』61 巻 10 号 2006 年 8 月
- ・菊谷正人「会計基準の国際化と課税所得」『税務会計研究』22 号 2011 年
- ・企業会計審議会「我が国における国際会計基準の取り扱いについて(中間報告)」2009 年 6 月
- ・岸田貞夫「確定決算(基準)主義についての一考察」『拓殖大学経営経理研究』74 号 2005 年 3 月

- ・木村一夫「過年度遡及の申告調整」『税務弘報』60巻2号 2012年2月
- ・倉田幸路「EUを意識した会計規準の国際的調和化に対するドイツの対応」『會計』153巻1号 1998年
- ・倉田幸路「コンバージェンスの会計基準への影響—ドイツの事例を参考に—」『立教経済学研究』61巻4号 2008年10月
- ・郡司健「会計基準のコンバージェンスへの対応とその制度的課題」『企業会計』60巻2号 2006年
- ・郡司健「ドイツ企業会計の国際化対応と IFRS 導入」『国際会計研究学会年報』2010年度(臨増)2010年
- ・郡司健「IFRS 導入とドイツ企業会計の変容」『企業会計』63巻10号 2011年
- ・齋藤真哉、古田美保「国際関連情報 主要国の会計と税務に関する実態調査(その2)ドイツとフランス」『会計基準』23号 2008年12月
- ・齋藤真哉「ドイツにおける会計と税務の関係への IFRS の影響—貸借対照表現代化法(BilMoG)の検討—」『産業経理』69巻2号 2009年7月
- ・齋藤真哉「会計基準の連単分離と連結先行」『税研』25巻1号 2009年7月
- ・齋藤真哉「会計基準の国際化と税務会計—確定決算主義の再検討—」『税務会計研究』21号 2010年
- ・斉藤稔「法人税法における『別段の定め』の基本問題」税務会計研究7号 1996年
- ・坂本雅士「確定決算主義とその逆基準性に関する一考察」『経済経営研究年報』45項 1995年
- ・坂本雅士「後入先出法の一致要求の適用範囲」『信州短期大学研究紀要』10巻1・2号 1998年12月
- ・坂本雅士「アメリカ内国歳入法における「会計方法の総則」について—IRC第446条にみる企業会計依存の視点」『産業経理』61巻1号 2001年
- ・坂本雅士「IFRS 導入と税務法制—確定決算主義の観点から」『税務弘報』58巻13号 2010年11月
- ・佐藤誠二「IFRS 導入が商法会計目的に及ぼす影響—ドイツの会計現代化改革をめぐる議論—」『産業経理』72巻1号 2012年4月
- ・佐藤博明「ドイツ会計法現代化法の成立と論点」『會計』176巻6号 2009年12月
- ・塩崎潤「『税法と企業会計との調整に関する意見書』を税務の側から眺めて」『企業会計』91巻1号 1967年1月
- ・清永敬次「西ドイツ税法における課税所得の算定と商事貸借対照表」『法学論叢』65巻6号 1959年9月
- ・品川芳宣「租税判例と公正なる会計慣行」『企業会計』42巻5号 1990年5月
- ・品川芳宣「企業会計の変容と税制」『税研』17巻4号 2002年1月
- ・品川芳宣「日税連『中小会社会計基準』の趣旨と役割」『税理』46巻6号 2003年4月

- ・品川芳宣「確定決算基準の危機と今後の方向性」『税務弘報』51巻7号 2003年7号
- ・品川芳宣「商法改正と中小会社会計基準」『税研』20巻1号 2004年7月
- ・品川芳宣「トライ・アングル」『税務弘報』54巻4号 2006年4月
- ・品川芳宣「会社法と確定決算基準」『税務会計研究』18号 2007年
- ・品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」『税務大学校論叢 40周年記念論文集』2008年6月
- ・品川芳宣「企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の論点」『企業会計』61巻4号 2009年4月
- ・品川芳宣「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義の行方」『税経通信』64巻6号 2009年5月
- ・品川芳宣「IFRSの任意適用に向けて(7)IFRS導入と法人税法との関係」『旬刊商事法務』1891巻 2010年2月
- ・品川芳宣「非上場企業会計と税法との関係」『租税研究』728号 2010年6月
- ・品川芳宣「非上場企業会計の新たな局面」736号 2011年2月
- ・品川芳宣『中小会計要領』の制定と中小企業会計の今後の方向『税経通信』67巻5号 2012年4月
- ・島田眞一「わが国企業のIFRS対応について」『租税研究』754号 2012年8月
- ・白須信弘「米国における企業利益と課税所得」『税務会計研究』6号
- ・末永英男「連結会計とトライアングル体制--商法・税法の視点から」『産業経理』57巻4号 1998年1月
- ・鈴木一水「棚卸資産と税務会計」『企業会計』58巻11号 2006年11月
- ・鈴木一水「会計基準見直しと法人税制」『税研』25巻1号 2009年7月
- ・鈴木一水「資産除去債務の当初測定」『企業会計』61巻10号 2009年10月
- ・鈴木一水「会計基準の国際的共通化の法人税法への影響」『租税研究』721号 2009年11月
- ・高木克己「法人税法上の「公正処理基準」の変容」駒大経営研究 43巻3.4号 2012年3月
- ・武田昌輔「確定決算主義と企業会計」『企業会計』48巻1号 1996年
- ・武田昌輔「確定決算基準主義」『企業会計』51巻1号 1999年
- ・武田昌輔「法人税の原点を探る(15)確定決算基準主義の帰趨」『月刊税務事例』36巻12号 2004年12月
- ・武田昌輔「法人税の原点を探る(第74回)会計基準と税務会計(2)棚卸資産の評価」『月刊税務事例』41巻11号 2009年11月
- ・竹中徹「『中小企業の会計に関する基本要領』の特性と制度会計における意義」『産業経理』
- ・千葉修身「BilMoGとその草案の比較表—ドイツ『貸借対照表法現代化法』にみる現代会計の性質」『明大商学論叢』2010年1月
- ・千葉修身「ドイツ連邦財務省「基準性」通達の含意」『會計』178巻2号 2010年8月
- ・忠佐市「確定決算基準主義の原則と法第22条第4項」『税経通信』34巻11号 1979年

- ・中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(一)」法学協会雑誌 100 巻 1 号 1983 年 1 月
- ・中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(二)」法学協会雑誌 100 巻 3 号 1983 年 3 月
- ・中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(三)」法学協会雑誌 100 巻 5 号 1983 年 5 月
- ・中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(四)」法学協会雑誌 100 巻 7 号 1983 年 7 月
- ・中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(五)」法学協会雑誌 100 巻 9 号 1983 年 9 月
- ・中里実「租税会計の向かうべき方向」『税研』15 巻 5 号 2000 年 3 月
- ・中田信正「会計基準の国際化と税務会計」『税務会計研究』21 号 2010 年
- ・永田守男「税務会計における値洗法の適用—内国歳入法典 Sec.475『証券ディーラーへの値洗法の適用』を中心に」『静岡大学経済研究』5 巻 1 号 2000 年 6 月
- ・永田守男「法人税申告書公開論の台頭とその方向」『静岡大学経済研究』8 巻 2 号 2003 年 10 月
- ・永田守男「法人税申告書明細書(Schedule M-3)導入の意義」『静岡大学経済研究』10 巻 2 号 2005 年 10 月
- ・永田守男「エンロン事件後の法人税をめぐる諸問題」『會計』172 巻 2 号 2007 年 8 月
- ・永田守男「米国税法における実質帳簿要件」『静岡大学経済研究センター研究叢書』8 号 2010 年 3 月
- ・永田守男「米国税法における後入先出法の行方」『財務会計研究』4 号 2010 年 5 月
- ・永田守男「米国税法の帳簿一致要件と IFRS」『會計』178 巻 4 号 2010 年 10 号
- ・永田守男「損益計算書利益と課税所得の差異要因—透明化と開示要件—」『會計』182 巻 2 号 2012 年 8 月
- ・成松洋一「過年度遡及会計基準と法人税をめぐる諸問題」『租税研究』751 巻 2012 年 5 月
- ・成道秀雄「確定決算主義か分離主義か—アメリカの状況を含めて—」『税研』25 巻 1 号 2009 年 7 月
- ・成道秀雄「新リース会計基準と税務対応」『税研』23 巻 4 号 2008 年 1 月
- ・成道秀雄「企業会計と法人税法との関係の方向」『企業会計』61 巻 3 号 2009 年 3 月
- ・成道秀雄「減価償却と減損損失の課税上の論点」『租税研究』721 巻 2009 年 11 月
- ・成道秀雄「『課税ベース拡大』の再検討」『税務弘報』58 巻 14 号 2010 年 12 月
- ・成宮哲也「損金経理についての若干の検討—減価償却資産の償却費を中心として」『税研』26 巻 5 号 2011 年 3 月
- ・西川郁生「会計基準のグローバル・コンバージェンスに向けた ASBJ の戦略—東京合意を公表して—」『会計基準』18 号 2007 年 9 月

- ・日本税法学会運営委員会「西ドイツの1975年所得税法草案」288号1974年12月
- ・野田秀三「企業結合と会社組織再編成税制に係る諸問題」『経営政策論集』6巻2号2007年3月
- ・畑山紀「確定決算主義の維持を前提とした2会計基準・1会計指針システム」『税務会計研究』21号2010年
- ・原省三「法人税法と商法、企業会計の相互関係と今後調整すべき課題について」『税務大学校論叢』51号2006年6月
- ・阪智香「減損会計のコンバージェンスに向けた課題:IAS第36号およびわが国減損会計基準の相違とその会計思考」『商學論究』55巻1号2007年6月
- ・東良徳「ドイツ会計基準の国際化の動き」『大阪産業大学経営論集』12巻2号2011年2月
- ・平野嘉秋「米国におけるタックスシェルターの規制策等の変革」『税務弘報』50巻15号2002年12月
- ・平松一夫「会計基準国際化の歴史的経緯と今後の課題—調和からコンバージェンスへ」『企業会計』60巻4号2008年4月
- ・平松一夫「コンバージェンス後のわが国会計基準の展望」『企業会計』61巻1号2009年1月
- ・本庄資「米国におけるタックス・シェルター対抗措置強化の方針について(その1)」『租税研究』639号2003年1月
- ・本庄資「米国の『濫用的タックス・シェルター』に対する挑戦の歴史とその否認理論」『租税研究』640号2003年2月
- ・前原真一「法人税法の損金経理要件について」『税務大学校論叢』48号2005年6月
- ・松宮隆、山下元利、忠佐市、渋谷健一、居林次雄、武田昌輔「座談会—昭和40年度—法人税法整備の問題点」『税経通信』20巻4号1965年
- ・増井良啓「法人税制の国際的調和に関する覚書」『税研』27巻3号2011年11月
- ・真鍋明裕「ドイツにおける商法会計と税法会計の分離可能性に関する考察」『国際経営フォーラム』22号2011年
- ・村島雅弘「欧州における連結法人課税標準の統一(Common Consolidated Corporate Tax Base/CCCTB)—これまでの議論と今後の展望」『国際税務』31巻7号2011年7月
- ・森川八洲男「ドイツ税法における「基準性の原則」の意義と問題点」専修商学論集52号1991年9月
- ・矢内一好「米国法人税の分析—確定決算主義再検討の観点から—」『租税研究』746号2011年12月
- ・弥永真生「確定決算主義—税務と会計の乖離と接近」『税理』50巻10号2007年7月
- ・柳田仁「法人税法上の減価償却に関する基礎的考察—その意義および平成19・20年度の改正点ならびに今後の課題」『神奈川大学国際経営論集』37巻2009年3月
- ・柳祐治「ドイツ税法における『基準性の原則』廃止論」『産業経理』56巻2号1996年7月

- ・ 柳祐治「税務会計研究の方法論」『税務会計研究』 20 号 2009 年
- ・ 山田康裕「過年度遡及修正による比較可能性の向上一会計方針の変更を題材として」『企業会計』 59 巻 9 号 2007 年 9 月
- ・ 山田辰己「IASB を巡る国際動向と日本の対応」『企業会計』 60 巻 4 号 2008 年 4 月
- ・ 吉村典久「法人税制の国際的調和・税率構造」『税研』 27 巻 3 号 2011 年 11 月・吉牟田勲「確定決算主義—最近の批判的論文を中心に—」『日税研論集』 28 号 1994 年 11 号
- ・ Ghristopher H.hanna, ” Business Purpose,economic Substance,and Corporate Tax Shelters : Taking a Lesson from History ” ,Southern Methodist University Law Review,Vol.54 2003
- ・ McGill,G.,A.,& Outslay,E.” Lost in Translation : detecting Tax Shelter Activity in Financial Statements” National Tax Journal 57(3) 2004
- ・ Charless Boynton&Lillian Mills “The Evolving Schedule M-3:A New Era of Corporate Show and Tell” National Tax Journal Vol.57 No.3 2004
- ・ Richard G. Larkins& Kyle H. Kele H. & Jasper J. Nzedu “Safe Harbor or No Safe Harbor: A First Look at the Mark-to-Market Safe Harbor Regulations” Journal of Taxation of Financial Products,Vol.7 2008
- ・ Donohoe,N.P. & Gray A. McGill ” The Effects of Increased Book-Tax Differences Tax Return Disclosure on Firm Valuation and Behavior ” Journal of the American Taxation Association 2011 Vol.33 No.2 2011
- ・ Kaminski,B “Neue Problem mit 5 Abs.1 RStG i.d.F. des BilMoG auf Grund des BMF-Schreibens vom 12.3.2010” Deutsches Steurrecht No.15 2010

- ・ 国税庁ホームページ「いわゆる当初申告要件及び適用額の制限の改正について」
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/120229/pdf/01.pdf>
- ・ 中小企業の会計に関する基本要領
<http://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/youryou/about/download/0528KaikeiYouryou-1.pdf>
- ・ 財務省ホームページ 平成 24 年税制改正の解説
http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p106_166.pdf
- ・ 日本公認会計士協会「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」 2010 年 6 月
- ・ Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz(BilMoG)
http://www.rws-verlag.de/hauptnavigation/volltexte.html?volltext=1579779b98ce9edb98dd85606f2c119d&jahr=2008&date_anchor=28052008